Tribunal Aduanero Nacional
Expediente 2006 –220
Sentencia: 2006-272
Voto: 2006-369

SENTENCIA N° 272-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las once horas con diecisiete minutos del veintinueve de setiembre del dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por el señor xxx, en su condición de agente aduanero inscrito con la Agencia de Aduanas xxx, en contra de la resolución RES-AC-DN-195-2006 del 31 de enero del dos mil seis, dictada por la Aduana Central.

Resultando

1- Que mediante resolución número **RES-AC-DN-195-2006 del 31 de enero del dos mil seis,** notificada el día 10 de febrero del 2006, la Aduana Central dicta el acto final del procedimiento ordinario ordenando el cobro del impuesto específico establecido en el artículo 9 de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, para la declaración aduanera de importación número xxx del 25 de febrero del 2002, presentada a despacho por la agencia de Aduanas xxx en representación del importador xxx. (Ver folios 65 al 80)

2- Que a través de escrito con referencia R-6563-06 y fecha de recibido en la Aduana Central el 15 de febrero del 2006, se presentan los recursos de reconsideración y apelación en subsidio contra la resolución indicada en el resultando anterior, alegando en esencia lo siguiente: nulidad del acto final del procedimiento ordinario en razón de que una norma inferior no puede modificar ni contravenir una norma superior y por violación del principio de jerarquía de las normas y del principio de legalidad e improcedencia del cobro del impuesto selectivo de consumo. (Ver folios 81 al 87)

3- Que la Aduana Central rechaza el recurso de reconsideración mediante resolución número RES-AC-DN-1177-2006 del 15 de agosto del 2006, emplaza a

la parte para que amplíe y reitere argumentos para ante este Tribunal y traslada el expediente administrativo a esta sede. (Ver folios 88 al 96)

4- Que mediante Voto número 336-2006 del 08 de setiembre del 2006 este Tribunal acogió las inhibitorias presentadas por las Licenciadas Rodríguez Muñoz y Contreras Briceño, teniéndolas por separadas para el conocimiento del presente asunto, en consecuencia se conforma el Órgano con los Licenciados Carboni Garro como Presidente Suplente y Aguilar Castro como Miembro Suplente Abogado, nombrados mediante Acuerdo número 108-H-2006 del 18 de setiembre del 2006. (Ver folios 99 al 112 y el 117)

5- Que según constancia extendida por la Juez Instructora de este Tribunal el recurrente no presentó escrito de apersonamiento ante esta instancia. (Ver folio 118)

6- Que en la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones de ley.

Redacta la Licenciada Villalobos Orozco;

Considerando

I.- Objeto de la litis: Determinar si procede un ajuste de **¢181.545.92** en el monto de la obligación tributaria aduanera originada por el cobro del impuesto específico establecido en el artículo 9 de la **Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria**, para mercancías consistentes en xxx e importadas con la declaración aduanera número xxx del 25 de febrero del 2002 de la Aduana Central, presentada por la **Agencia de Aduanas xxx** a nombre del importador xxxx y clasificadas en la posición arancelaria 3401.11.30.00 del Sistema Arancelario Centroamericano (SAC).

II.- Sobre la admisibilidad del recurso de apelación ante este Tribunal: En cuanto a la admisibilidad del recurso de apelación interpuesto conforme la Ley General de Aduanas y sus reformas, como paso necesario para determinar si cumplen los requisitos procesales, determinamos que la normativa aduanera prevé la posibilidad de impugnar la resolución dictada por la Aduana, dentro de los tres días siguientes al acto, siendo que permite la interposición del recurso de apelación ante el Tribunal. Así las cosas, tenemos que en este caso la resolución RES-AC-DN-195-2006 recurrida, fue notificada al interesado el 10 de febrero del 2006, según corre a folio 80 y el recurso de apelación fue interpuesto el 15 del mismo mes y año (folio 81), dentro del plazo legalmente permitido. Además al haber sido presentado el recurso de apelación por el señor xxx, agente aduanero inscrito con la Agencia de Aduanas xxxx, según constancia visible a folio 97, debe el mismo ser admitido.

III.- Aspectos de nulidad. Alega el recurrente vicio en el procedimiento por cuanto se viola el principio de legalidad al irrespetarse la jerarquía de las normas y el principio de inderogabilidad singular de las normas, lo que no aprecia el Tribunal suceda en el caso por darse una aplicación correcta del ordenamiento jurídico por parte de la autoridad aduanera. Fundamenta su alegato el recurrente en el hecho de haber dictado la administración tributaria diversos pronunciamientos sobre el punto en discusión, por lo que a su criterio se actúa en sentido contrario a la ley vigente.

Sobre el punto, de los autos que conforman el expediente y de la lectura de los pronunciamientos, tanto de la Dirección General de Tributación como del Departamento de Verificación de la Dirección General de Aduanas, no se aprecia ninguna violación del orden jurídico establecido, quebrantamiento del principio de jerarquía normativa ni inderogabilidad, por el contrario en los autos constan un

cruce de notas entre ambas Direcciones tendientes a aclarar cuales mercancías se encuentran gravadas con el impuesto selectivo de consumo y el impuesto específico, apegados al principio de legalidad y con el objetivo de brindar seguridad jurídica a los contribuyentes e importadores y tomando como base la Ley 8114 y su Reglamento, se define y se diferencia entre los jabones de baño y jabones de tocador, siendo contrario lo actuado a lo afirmado por el recurrente de que por medio de esas notas se pretende modificar el procedimiento establecido en la ley para el cobro del impuesto específico.

Al no existir ninguna de las violaciones al ordenamiento jurídico, se rechazan los alegatos de nulidad esgrimidos.

V.- Sobre el fondo del asunto:

Dado que el objeto de la presente litis se circunscribe exclusivamente en determinar si en la especie debe cobrarse el impuesto específico con base en lo dispuesto en la Ley 8114 y su Reglamento, conforme lo plantea el recurrente y así lo establece la Aduana, a efecto de determinar en definitiva la correcta obligación tributaria aduanera en tanto la aplicación de este tributo a que se encuentra afecta la importación que nos ocupa, se avoca este Tribunal a analizar este aspecto a continuación.

De acuerdo con la declaración aduanera número xxx aceptada el día 25 de febrero del 2002, se importó a consumo xxxx, declaradas en la posición arancelaria 3401.11.30.00, con 5% DAI, 0% de selectivo de consumo.

La Aduana Central fundamenta el cobro del impuesto de consumo en diferentes oficios emitidos por la Dirección General de Tributación y el Departamento de Verificación de la Dirección General de Aduanas. Indica que la posición arancelaria 3401.11.30.00 corresponde a “papel, guata, fieltro y tela sin tejer,

impregnados, recubiertos o revestidos de jabón o detergentes", la cual esta gravada con el impuesto específico establecido en la Ley 8114 y su Reglamento, los jabones de tocador son los que se clasifican en la subpartida 3401.11 y sus respectivos incisos y subincisos. Estamos en presencia de un impuesto interno que para efecto de determinar los productos que desea gravar o exonerar se utiliza la nomenclatura internacional, es decir el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías y que a través del artículo 4 del Reglamento a la Ley 8114 define lo que debe considerarse como jabón de tocador, es decir, *"son los que se clasifican en la subpartida arancelaria 340111, y sus respectivos incisos y subincisos",* sin realizar distinción alguna, con lo cual debemos tener presente que tratándose de impuestos internos como el caso del impuesto específico creado en la Ley 8114, es posible dimensionar las mercancías que se quieren grabar basado en la nomenclatura internacional, sin que ello implique que se deben aplicar en su totalidad sus reglas, ya que el legislador nacional, respetando los 6 dígitos (subpartida) crea incisos o fracciones a nivel centroamericano y nacional respectivamente.

Nótese que al definir la norma que se entenderá como jabón de tocador, los que se clasifican en la subpartida 3401.11, tenemos que recurrir en primera instancia a esa subpartida como codificación internacional a 6 dígitos por lo que es necesario aclarar con base en el arancel, la discrepancia. Al respecto revisemos lo que indica el epígrafe de esa partida:

34.01 – JABÓN; PRODUCTOS Y PREPARACIONES ORGÁNICOS TENSO ACTIVOS USADOS COMO JABÓN, EN BARRAS, PANES, TROZOS O PIEZAS TROQUELADAS O MOLDEADAS, AUNQUE CONTENGAN JABÓN; PRODUCTOS Y PREPARACIONES ORGÁNICOS TENSOACTIVOS PARA EL LAVADO DE LA PIEL, LÍQUIDOS O EN CREMA, ACONDICIONADOS PARA LA VENTA AL POR MENOR, AUNQUE CONTENGAN JABÓN; ***PAPEL, GUATA, FIELTRO Y TELA SIN TEJER,***

IMPREGNADOS, RECUBIERTOS O REVESTIDOS DE JABÓN O DE DETERGENTES.

(el resaltado no es del Texto)

Así tenemos que a nivel de subpartida el epígrafe señala:

> *3401.1– Jabón, productos y preparaciones orgánicos tensoactivos, en barras, panes, trozos, o en piezas troqueladas o moldeadas, y* ***papel, guata, fieltro y tela sin tejer, impregnados, recubiertos o revestidos de jabón o de detergentes****:*

Nótese que es una subpartida abierta en:

> *3401.11 – – De tocador (incluso los medicinales)*
>
> *3401.19 – – Los demás.*

En lo que nos interesa, la subpartida 3401.11 en su epígrafe señala que debe ser "De tocador" las mercancías de la partida, es decir *"Jabón, productos y preparaciones orgánicos tensoactivos, en barras, panes, trozos, o en piezas troqueladas o moldeadas, y papel, guata, fieltro y tela sin tejer, impregnados, recubiertos o revestidos de jabón o de detergentes".*

Los incisos de la subpartida 3401.11, definidos a nivel centroamericano, corresponden a:

> *3401.11.**1** - - -Jabón:*
>
> *3401.11.11 - - - - medicinal, excepto el desinfectante*
>
> *3401.11.19- - - - Los demás*
>
> *3401.11.**20** - - - Productos y preparaciones orgánicos tesoactivos, usados como jabón*
>
> *34.01.11.**30** - - - Papel, guata, fieltro y tela sin tejer, impregnados, recubiertos o revestidos de jabón o detergente*

Nótese que de la subpartida **3401.11** se cobijan los incisos (8 dígitos) 3401.11.**11**, 3401.11.**19**, 3401.11.**20** y 3401.11.**30.**

En el caso de los subincisos o "fracciones arancelarias", a nivel nacional, tenemos que los mismos son cerrados:

3401.11.1 - - -Jabón:

*3401.11.11.**00** - - - - medicinal, excepto el desinfectante*

*3401.11.19.**00** - - - - Los demás*

*3401.11.20.**00**- - - Productos y preparaciones orgánicos tesoactivos, usados como jabón*

*34.01.11.30.**00** - - - Papel, guata, fieltro y tela sin tejer, impregnados, recubiertos o revestidos de jabón o detergente*

Como se aprecia de la trascripción de las aperturas del Arancel correspondientes al Capítulo 34, la subpartida 3401.11.**30** y su subinciso 00, está dentro de la definición que incluye el pago del impuesto específico de la Ley 8114. Lo anterior se confirma con la circular número DNP-036-2005 emitida por la Dirección General de Aduanas, para definir una vez hechas las consultas respectivas al órgano competente en este caso la Dirección General de Tributación, sobre la forma de cómo cobrar el impuesto específico del inciso 3401.11.30, indicando: *"La base para el cálculo del impuesto específico para las toallas de papel húmedas impregnadas de jabón o detergente, de la partida 3401.11.30.00 es el peso bruto total de las toallitas húmedas impregnadas de jabón o detergente (no únicamente el jabón o detergente que contengan), sin incluir el embalaje para su transporte."* Criterio último que comparte este órgano en aplicación de las reglas de la lógica, porque es toda la toalla recubierta o revestida de jabón la que se convierte en el medio de limpieza o aseo, fin último para lo que se adquiere de parte del consumidor.

Por lo que se debe reconocer que la normativa incluye como jabón de tocador todos los incisos y subincisos de la partida 3401.11: artículo 4 del Reglamento a la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria.

Análisis de la Ley Nº 8114 Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria y su Reglamento Decreto Ejecutivo Nº 29643-H. Como argumento de la recurrente, sobre el cobro del impuesto específico es preciso analizar la Ley número 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria y su Reglamento Decreto Ejecutivo número 29643-H, que para lo que interesa disponen:

Respecto de la Ley:

*"Artículo 9º – **Impuesto específico**. Fijase un impuesto específico por unidad de consumo para todas las bebidas envasadas sin contenido alcohólico, **excepto la leche** y todos (…)*

*(...) También **se fija un impuesto específico** de ocho céntimos de colón (¢0,08) por gramo de **jabón de tocador**. Para los jabones de tocador con distinto peso, el impuesto se aplicará proporcionalmente. Los impuestos específicos recaen sobre la producción nacional y las importaciones o internaciones.*

El hecho generador de los impuestos establecidos en este artículo ocurre en las ventas a nivel de fábrica, en la fecha de emisión de la factura o de la entrega del producto, el acto que suceda primero; en la importación o internación, en el momento de aceptación de la declaración aduanera; en todos los casos, independientemente de su presentación. (…)" (El resaltado no es del Texto)

En el Reglamento a la Ley:

*"Artículo 4º – **De las bebidas líquidas envasadas y los jabones de tocador.** Se entiende por bebidas líquidas envasadas sin contenido alcohólico, (…)*

Los jabones de tocador son los que se clasifican en la subpartida arancelaria 340111, y sus respectivos incisos y subincisos. (…)" (El resaltado no es del Texto)

Los artículos citados de la Ley de Simplificación claramente establecen que se crea un impuesto específico para las bebidas envasadas sin contenido alcohólico,

estableciendo una excepción con las bebidas de leche bajo los supuestos del mismo artículo y al jabón de tocador, que en el caso es lo que nos interesa, lo que viene es a gravar el consumo de la mercancía, por tal razón se trata de un impuesto específico sustitutivo del impuesto selectivo de consumo.

Con la aclaración previa de la normativa señalada y en virtud de que la misma es aplicable ya que estaba vigente al momento en que surge el hecho generador de la obligación tributaria aduanera (25 de febrero del 2002), no puede este Tribunal más que rechazar el recurso de apelación y mantener lo actuado por la Aduana Central en el sentido de que efectivamente las mercancías importadas y clasificadas en la posición arancelaria 3401.11.30.00, se encontraban afectas al impuesto especifico establecido en la citada Ley 8114 y el cobro corresponde de acuerdo con el peso total de cada toalla húmeda impregnada de jabón.

POR TANTO

De conformidad con el artículo 91 del Código Aduanero Centroamericano, los artículos 198, 204, 205 y 208 de la Ley General de Aduanas, por mayoría este Tribunal declara sin lugar el recurso y se confirma la resolución recurrida, dándose por agotada la vía administrativa. Devuélvase el expediente a la oficina de origen. Votos salvados del Licenciado Velásquez Díaz quién anula todo lo actuado a partir del acto final inclusive y del Licenciado Carboni Garro quién declara con lugar el recurso.

Noel Carboni Garro
Presidente

Dick Rafael Reyes Vargas **Elizabeth Barrantes Coto**

Alejandra Céspedes Zamora **Xinia Villalobos Orozco**

Luis A. Aguilar Castro **Franklín Velásquez Díaz**

Voto salvado del Licenciado Carboni Garro:

Me separo del voto de mayoría en el tanto que he entendido que los impuestos aduaneros tienen una serie de clasificaciones de acuerdo al análisis que de ellos se haga. Así puede atenderse a la finalidad, al régimen aduanero concreto, su naturaleza, modo de pago y la fórmula que nos interesa que refiere al gravamen donde encontramos los denominados “ad valorem”, los específicos, y los mixtos.

El impuesto específico se determina por una cantidad fija según una medida razonable constitutiva de la base imponible que puede utilizar varias formas de cálculo tales como peso, volumen, capacidad, otras unidades de medida o incluso sobre cosas muebles, aspecto que es creado partiendo de una necesidad comercial o fiscal, teniendo un alto porcentaje de facilidad en su determinación. En

este último aspecto me detengo pues es el motivo esencial que provoca la diferencia con el colegiado.

En efecto, cuando afirmamos que la base imponible de un impuesto específico es de fácil determinación partimos de que no requiere para la fijación del quantum el requerimiento típico de los impuestos ad valorem a nivel de aduanas (derechos aduaneros) como son la existencia de una nomenclatura y la asignación a cada posición arancelaria de una alícuota y tampoco requiere de la aplicación de los métodos de valoración de las mercancías basadas en el Acuerdo VII del GATT, ya que si el específico está fundado en una base imponible por "kilo", bastará pesar la mercancía para obtener esa base de cálculo al momento del nacimiento de la obligación tributaria, independientemente de la partida o fracción arancelaria que le corresponda pues en nada incide en la fijación del quantum debeatur.

En el subexamine sobraría una discusión sobre la fracción arancelaria correspondiente pues la ley que rige la determinación se limita a gravar el jabón (identidad del bien gravado) por gramo de este (unidad de cálculo). Quedaría, en consecuencia, traer a discusión si el producto agregado a la toalla es "jabón" (concepto merceológico) y el segundo elemento a dilucidar es en caso que resulte jabón, si se determina el impuesto sobre los gramos contenidos por la toalla o los gramos totales del bien (toalla).

En esta época resulta típico que a nivel de creación de las leyes de carácter tributario, el legislador no se ciña a las instrucciones contenidas en la doctrina sobre reserva de ley y que son recogidas por el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. La ley 8114 no escapa de la ambigüedad al establecer el impuesto al "jabón de tocador". Vemos que algunos de los trazos esenciales en la creación de cada impuesto se encuentran en el texto, sea el hecho generador,

la base imponible y la tarifa. Sin embargo la ley no define el objeto sobre el que recae el gravamen limitándolo a un concepto más de lenguaje común que arancelario o merceológico; lo que da pie para que la Administración Tributaria INTERPRETE que es el objeto gravado a su libre arbitrio. Es por ello que en el artículo del reglamento "define" lo que es o debe entenderse como "jabón de tocador":

> "Artículo 4º—**De las bebidas líquidas envasadas y los jabones de tocador. (…) Los jabones de tocador son los que se clasifican en la subpartida arancelaria 340111, y sus respectivos incisos y subincisos**.

Como derivación de lo expuesto, tenemos que jabón de tocador es:

3401.11.11.00 - - - - medicinal, excepto el desinfectante
3401.11.19.00 - - - - Los demás
3401.11.20.00- - - Productos y preparaciones orgánicos ten soactivos, usados como jabón
34.01.11.30.00 - - - Papel, guata, fieltro y tela sin tejer, impregnados, recubiertos o revestidos de jabón o detergente

De lo expuesto debe entenderse que la Administración Tributaria, a través de sus potestades reglamentarias, viene a definir y aclarar el OBJETO GRAVADO sobre el cual se genera el adeudo fiscal.

Luego encontramos la base imponible sobre la cual aplicar la tarifa. La ley estima

> *"Artículo 9º—**Impuesto específico**. (...) También se fija un impuesto específico (…) por **gramo** de jabón de tocador. (…) (el resaltado es nuestro)*

De acuerdo a las reglas de interpretación tributaria, que resultan restrictivas, la ley (principio de legalidad) establece la base imponible fijándola en la unidad de consumo "gramo de jabón" texto que no da lugar a duda en el término "gramo".

En otro orden y para lo que interesa, la ley fija la tarifa en el mismo ordinal, aplicable sobre la base imponible.

> *"Artículo 9º—**Impuesto específico**.*
> *(...) También se fija un impuesto específico de **ocho céntimos de colón (¢0,08) por gramo** (…)"* (El resaltado no es del Texto)

Finalmente el hecho generador se encuentra acorde con lo estipulado en la ley aduanera y demás legislación aduanera aplicable

> *"Artículo 9º—**Impuesto específico**. (…) El hecho generador de los impuestos establecidos en este artículo ocurre (…) en la importación o internación, en el momento de **aceptación de la declaración aduanera**; en todos los casos, independientemente de su presentación. (…)"* (destacado propio)

De todo el análisis predicado supra queda expuesto que el impuesto específico recae sobre los GRAMOS DE JABON DE TOCADOR y que el Poder Ejecutivo en lugar de recurrir a una definición ha dado contenido a la expresión ligando el

término a aquellos productos de jabonería únicamente contenidas en la posición arancelaria 3401.11 y sus sub incisos delimitando así el OBJETO del impuesto; sobre el cual aplicar la base imponible "GRAMOS"; por la "TARIFA" 0.08, como fórmula de determinación del impuesto, descartándose toda importancia directa entre partida e impuesto, por lo que las toallas impregnadas de jabón, independientemente de la clasificación que se asigne debe pagar el impuesto específico por cada gramo de jabón "de tocador" que contenga.

Noel Carboni Garro

Voto salvado del Licenciado Velázquez Díaz. Me separo de la mayoría en la presente sentencia **N° 272-2006,** toda vez que estimo que conforme con la jurisprudencia que ha venido estableciendo este Tribunal, debe anularse lo actuado a partir del **acto final** del procedimiento ordinario objeto del presente estudio, en razón de que en este caso incurre la Administración en vicios que generan la nulidad de lo actuado, por separarse su actuación de lo preceptuado en los artículos **102 y 196** de la Ley General de Aduanas, que ordenan a la autoridad aduanera llamar al procedimiento ordinario ***"al declarante y al agente aduanero que lo representa",*** cuando se determine que no se cancelaron los tributos debidos.

En efecto, estima el suscrito que en el presente caso la Aduana Central incurrió en vicios administrativos, por cuanto a pesar de la jurisprudencia de este Tribunal en

ese sentido y de la claridad de lo dispuesto en los artículos 102 y 196 de la Ley General de Aduanas, en torno a la necesidad de llamar correctamente a las partes al procedimiento, incurre en los siguientes vicios:

En el **acto final** del procedimiento ordinario contenido en la resolución **RES-AC-DN-195-2006 de fecha 31 de Enero de 2006, <u>que es el que representa la decisión de la Administración y que como tal es el acto que causa efecto en la esfera jurídica del administrado</u>**, contiene vicios que implican su nulidad absoluta.

Veamos:

En el **encabezado** de la misma, se indica correctamente que el procedimiento ordinario levantado al efecto se dirige tanto contra el importador como contra la agencia de aduanas.

No obstante lo indicado, en el **Por Tanto** de dicha resolución se comete un vicio evidente y manifiesto porque a **pesar de ser el Por Tanto la parte dispositiva del acto donde consta la decisión que toma la Administración Aduanera**, en el cual se determinó el cobro por concepto del Impuesto Específico establecido en el artículo 9 de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, gravamen no declarado por la mercancía objeto de la presente litis, **<u>omite señalar quiénes son los sujetos deudores toda vez que no se indica contra quienes se estableció la deuda</u>,** hecho que por no haberse indicado el importador ni la agencia en aduanas como obligados al pago del adeudo tributario, implica una violación de la aplicación de los artículos 102 y 196 de la Ley General de Aduanas, así como del artículo 132 de la Ley General de la Administración Pública, pues existe un vicio en el contenido del acto, al ser omiso en cuanto al sujeto contra el cual se establece el pago del adeudo. **(Folios 78-80)**

En virtud de lo expuesto, considera el suscrito que los vicios presentes en el procedimiento ordinario llevado a cabo por la Aduana Central, obligan a declarar la nulidad absoluta desde el **acto de final inclusive**, de conformidad con el artículo 39 de la Constitución Política, artículos 102, y 196 de la Ley General de Aduanas, artículos 128, 132 y 158 de la Ley General de la Administración Pública, y demás normativa citada, por no llamar ni notificar a todas las partes interesadas o con posible afectación de sus intereses al procedimiento ordinario. U. L.-

Lic. Franklin Velázquez Díaz