SENTENCIA N° 167-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las once horas veinte minutos del treinta de junio del dos mil seis.

Conoce este Tribunal de recurso de apelación presentado por el señor xxxxxxxxxxxx, en su condición de agente aduanero inscrito con la Agencia de Aduanas xxxxxxxxx S.A., en contra de la resolución RES-AC-DN-174-2006 del veintiséis de enero del año dos mil seis, dictada por la Aduana Central.

Resultando

1- Que mediante resolución número RES-AC-DN-174-06 del 26 de enero del 2006, notificada el día 16 de febrero de 2006, la Aduana de 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 N° 00000 del 02 de mayo del 2002, presentada a despacho por la agencia de Aduanas xxxxxxxx en representación de xxxxxxxxxxxxx S.A.(Ver folios 77 a 94)

2- A través de escrito con fecha de recibido 21 de febrero del 2006, se presentan los recursos de reconsideración y apelación contra la resolución indicada en el resultando anterior, rechazando la Aduana Central el recurso de reconsideración con la resolución AC-DN-573-2006 del 15 de mayo del 2006, emplaza a la parte para que amplíe y reitere argumentos para ante este Tribunal y traslada el expediente administrativo a este Tribunal. (Ver folios 107 a 114)

3- El interesado se apersona ante esta instancia con escrito de fecha de recibido 26 de mayo del 2006, alegando en esencia lo siguiente: prescripción en razón de que aplica en esta materia lo regulado en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y no la Ley General de Aduanas, nulidad por

violación del principio de jerarquía de las normas y violación del principio de legalidad. (Ver folios 116 a 121)

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

Redacta la licenciada Elizabeth Barrantes Coto; y,

Considerando

I.- Objeto de la litis. El presente asunto se circunscribe en determinar si procede o no el cobro del impuesto específico a las mercancías internadas con la declaración aduanera de importación N° 000000 del 02 de mayo de 2002 de la Aduana Central, consistente en "Toallas de papel húmedas" 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-174-2006 recurrida, fue notificada al interesado el 16 de febrero de 2006, según corre a folio 94, y el recurso de apelación fue interpuesto el 21 de febrero de 2006 (folio 95), dentro del plazo legalmente permitido. Además al haber sido presentado el recurso de apelación por el señor xxxxxxxxxxxxxxxxxxx,

agente aduanero inscrito con la Agencia de Aduanas xxxxxxxxxxx S.A, según constancia visible a folio 122, debe el mismo ser admitido.

III.- Sobre la excepción de prescripción alegada: No lleva razón la parte sobre el punto, porque erróneamente pretende aplicar un cuerpo de normas improcedente. La Ley General de Aduanas (LGA) es ley especial que regula la entrada y salida de mercancías del territorio nacional cumpliendo todos los requisitos arancelarios y no arancelarios, regulando también el plazo dentro del cual la autoridad aduanera puede ejercer los controles tendientes a revisar la determinación tributaria y exigir el pago de impuestos dejados de pagar, materia expresamente contenida en el artículo 62 de la LGA:
"Prescribe en cuatro años la facultad de la autoridad aduanera para exigir el pago de los tributos que se hubieren dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza…" y no de 3 años como pretende la parte. El Código de Normas y Procedimientos Tributarios que aplica el usuario y específicamente el artículo 51, no aplica por existir norma expresa en la LGA que regula el tema, su aplicación de todas formas sería solo de carácter supletorio ante la ausencia de norma expresa en la LGA.

En el artículo 9, párrafo tercero de la Ley 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, se regula el momento en que nace la obligación de pago del impuesto específico:

"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.
En la producción nacional, será contribuyente de estos impuestos el fabricante o envasador de dichos productos; en la importación o internación, la persona natural o jurídica que introduzca los productos o a cuyo nombre se importen o internen."

El artículo 53 de la LGA regula el tema de la obligación tributaria aduanera de la siguiente manera:

"...es el vínculo jurídico que surge entre el Estado y el sujeto pasivo por la realización del hecho generador previsto en la ley y está constituida por los derechos e impuestos exigibles en la importación o exportación de mercancías…"

Siguiendo con la relación normativa, es necesario citar el artículo 55 del mismo cuerpo de normas que dispone el hecho generador:

"El hecho generador de la obligación tributaria aduanera es el presupuesto estipulado en la ley para establecer el tributo y su realización origina el nacimiento de la obligación. Ese hecho se constituye:
a) Al aceptarse la declaración aduanera, en los regímenes de importación o exportación definitiva y sus modalidades.
b)
c)…"

El régimen jurídico debe aplicarse de manera integral y no como pretende el recurrente en forma aislada. Una interpretación integral y armónica de todas las normas citadas, nos lleva a la única conclusión de que el impuesto específico que se discute es cobrado al momento de la importación definitiva de las mercancías, conforma parte de la obligación tributaria aduanera al igual que los otros impuestos que pagan las toallas húmedas, su obligación de pago surge al momento de la aceptación de la declaración aduanera Nº 000000 del 02 de mayo de 2002 y cuando por alguna razón se dejó de pagar al momento de la internación a consumo, existe la facultad y obligación de la autoridad aduanera de hacer su cobro dentro del plazo de 4 años como lo regula la LGA en su artículo 62. En razón de lo expuesto procede rechazar la acción de prescripción presentada.

IV.- 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. Funda 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, también velando por el principio de legalidad y 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 a determinar si en la especie debe cobrarse el impuesto específico con base en la Ley 8114 y su Reglamento, conforme lo plantea la 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 N° 000000 del 02 de mayo de 2002, se importa a consumo "TOALLAS DE PAPEL HÚMEDAS, IMPREGNADAS DE JABON" en la posición arancelaria 3401.11.30.00, con 5% DAI, 0% de selectivo de consumo.

La Aduana fundamenta el cobro del impuesto específico 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 un 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 utiliza la nomenclatura internacional, es decir el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, y define a través del artículo 4 del Reglamento a la Ley 8114 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 presentes 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) y crear 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 el 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. Nos dice 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, 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 No. DNP-036-2005, para definir una vez hechas las consultas respectivas al órgano competente (Dirección General de Tributación)[1], la forma de cómo cobrar el impuesto específico del inciso 3401.11.30: *"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 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 de 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 del recurrente, sobre el cobro del impuesto específico es preciso analizar la Ley Nº 8114 Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria y su Reglamento Decreto Ejecutivo Nº 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.*

[1] Ver oficios y consultas a folios 32 a 41.

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 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 de mismo artículo y, al jabón de tocador, que es lo que nos interesa, lo que viene es a gravar el consumo de la mercancía, por tal razón es un impuesto específico sustitutivo del 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 (2 de mayo 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 resuelve declarar sin lugar el recurso y confirmar la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Remítanse los autos a la oficina de origen. Voto salvado de la Licda. Contreras Briceño quien anula todo lo actuado a partir del acto inicial inclusive.

Notifíquese: al recurrente en sus oficinas …….. y a la Aduana Central.

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Alejandra Céspedes Zamora **Franklin Velásquez Díaz**

Elizabeth Barrantes Coto **Shirley Contreras Briceño**

Dick Rafael Reyes Vargas **Xinia Villalobos Orozco**

Voto salvado de la Licenciada Contreras Briceño: Me separo de la mayoría en el presente caso, que corresponde a la sentencia **N°167-2006,** toda vez que estimo que conforme con la jurisprudencia que ha venido estableciendo este Tribunal, debe anularse todo lo actuado a partir del acto inicial del procedimiento ordinario objeto de estudio, en razón de que en el caso incurre una vez más la

Administración en vicios que generan la nulidad de lo actuado por cuanto a pesar del contenido de los artículos **102 y 196** de la Ley General de Aduanas, que ordenan a la autoridad aduanera la notificación del acto de apertura del procedimiento ordinario ***"al declarante y al agente aduanero",*** cuando se determine que no se cancelaron los tributos debidos, como en el presente caso, sin embargo, se aparta la aduana de lo preceptuado y no llama al procedimientos a las partes involucradas.

En efecto, estima la suscrita que en el presente caso, la Aduana Central incurrió en vicios administrativos, por cuanto a pesar de la jurisprudencia en este sentido de parte de este Órgano 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 las partes al procedimiento, incurre en los siguientes vicios.

En el acto de apertura en el encabezado, es claro al indicar que el procedimiento se dirige contra la Agencia de Aduanas xxxxxxxxxxxx S.A. y contra el importador **xxxxxxxxxxxxxxxxxxS.A**., lo cual es correcto. (ver folio 64)

No obstante, en el **Por tanto del acto de apertura,** solamente se le da audiencia para el descargo respectivo, a la **Agencia Aduanal xxxxxxxxxxxxx S.A**, en su condición de representante legal y deudor solidario del importador, pero es omiso la aduana en conceder también audiencia al importador, en los términos del artículo 102 LGA, es decir, no llamó al procedimiento al importador. Y contradictoriamente en el apartado de notificaciones se indica que se le notifica al importador por medio de la agencia aduanal (a pesar de que no se le llamó al proceso), y a la agencia aduanal que fue a quien se le dio audiencia no se le notifica, porque reitero que la notificación que recibe lo es para el importador. Aspectos que en criterio de la suscrita evidencian la confusión de la aduana, al no tener claro contra quien está actuando.

En un caso similar al presente el Tribunal dispuso: ***"En el acto de apertura es claro al indicar en su encabezado que el procedimiento se dirige contra la Agencia de Aduanas …, únicamente. No indica que también se dirige contra el importador …. Lo que se agrega es que a la…se le llama al proceso en su calidad de agencia de aduanas y como representante del importador, sin embargo, ello no equivale a decir, que también se está teniendo como parte al importador.***

Posteriormente en el considerando IX se reafirma lo anterior, al indicar que se le debe dar oportunidad de defensa a …, sin considerar nuevamente al importador.

Y en el por tanto del acto final, resulta también claro que el procedimiento se dirige contra …, a quien se le tiene en su condición de agencia y como representante del importador, lo cual es diferente a haberlo seguido además contra el importador. Es decir, lo que la aduana se esmera en aclarar sin las condiciones en que está llamando a … al proceso, pero nunca llamó al importador al proceso, que desde luego puede también llamarlo y tenerlo pro representado en la persona de la agencia aduana, pero tales condiciones deben señalarse en forma clara y expresa.

Finalmente en la notificación del acto de apertura se notifica únicamente a …, en su doble condición, pero no se notifica al importador, que repetimos, se pudo también haber notificado en la persona de la agencia aduanal (ver folios 17-23).

Por su parte el acto final del procedimiento trata de enmendar en el encabezado del acto, que el procedimiento se dirige tanto contra el importador como contra la agencia aduanal, no obstante, el vicio y la indefensión para el importador, ya había sido generada. En todo caso, en el por tanto del acto final, se comete nuevamente el vicio que venimos apuntando, puesto que se indica expresamente que el procedimiento era contra la agencia, y aún cuando se notifica tanto a la agencia como al importador, ello no subsana los defectos que desde el acto de apertura se venían cometiendo, con lo cual se deja en indefensión al importador … al incumplirse con la notificación en los términos estipulados en el numeral 223 de la Ley General de la Administración Pública, lo cual genera la existencia de vicios evidentes y manifiestos en el desarrollo del procedimiento, según lo señalan los artículos 102, 196 de la Ley General de Aduanas en relación con el

169, 171 y 174 de la Ley General de la Administración Pública." **(ver sentencia 433-2005)**

Por su parte el acto final, que es el representa la decisión de la Administración y que como tal es el acto que causa efecto en la esfera jurídica del administrado, contiene también vicios que implican su nulidad absoluta. Veamos:

En el **encabezado** se indica correctamente que el procedimiento se dirige tanto contra la agencia aduanal como contra el importador.

Sin embargo, en el por tanto se comete un vicio evidente y manifiesto porque a pesar de ser el por tanto la parte dispositiva del acto donde consta la decisión que se toma, se indica que se dicta el acto final y se determina un adeudo pendiente de cancelar, no obstante no se señala quien es el sujeto o sujetos deudores, pues no se trata de que se estableció la deuda a cargo de la agencia o del importador, sino que por el contrario, no se dispuso a ninguno como deudor del monto en descubierto determinado, de tal suerte que por no haberse indicado, ni la agencia ni el importador están obligados al pago determinado., lo cual implica una violación no sólo por aplicación del artículo 102 y 196 de la LGA sino también del artículo 132 de la LGAP, pues existe un vicio en el contenido del acto, al ser omiso en cuanto al sujeto contra el cual se establece el pago del deudo.(ver folio 92)

Prueba del error cometido es que en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración interpuesto, la aduana sí en forma expresa señala en el por tanto que es un ordinario por cobro de tributos contra el importador xxxxxxxxxx y contra el Agente Aduanero xxxxxxxxxxxxxxxx. anteriormente xxxxxxxxxxxxx (ver folio 112).

En virtud de lo expuesto, considera la suscrita que los vicios presentes en el procedimiento llevado a cabo por la Aduana Central, obligan a declarar la nulidad

absoluta desde el acto de apertura inclusive, de conformidad con el artículo 39 de la Constitución Política, 102, y 196 de la Ley General de Aduanas; artículos 128, 132 y 158 de la Ley General de la Administración Pública, y demás normativa citada, por no llamar ni notificar a todas las partes interesadas o con posible afectación de sus intereses al procedimiento ordinario,

Licda. Shirley Contreras Briceño