SENTENCIA 2006-275. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las once horas con treinta minutos de Setiembre veintinueve de dos mil seis.

Conoce este Tribunal de recurso de apelación presentado por **sdr**, en su condición de agente de aduana persona física al servicio de ddd S.A. agente de aduana persona jurídica y éste en representación por imperio de norma en el Despacho Aduanero de la sociedad **mda, S.A.** cédula 3-101-100907, contra la Resolución de la Aduana Central número **RES-AC-DN-147-2006** del día 28/02/2006.

Resultando

I.- Que con resolución número **RES-AC-DN-147-2006** del día **28/02/2006** la Aduana Central resuelve modificar la determinación de la obligación tributaria aduanera realizada en la declaración aduanera a la importación número **704290** del día de **Julio 24 de 2002** e incluir el cobro del impuesto especifico establecido por el artículo 9 de la Ley 8114 del 9/7/2001 modificando la liquidación respectiva lo que genera un adeudo dejado de cancelar a favor del Fisco por la cantidad de ¢710.760.96. (folios 71 a 87)**.**

II.- Que **sdr,** en su condición de agente de aduana persona física al servicio de Ddd, S.A. agente de aduana persona jurídica y éste en representación por imperio de norma en el Despacho Aduanero de la sociedad **mda, S.A. cédula 3-101-100907** contra la resolución de la Aduana Central número **RES-AC-DN-147-2006 del día 28/02/2006** y, a través de escrito de fecha de recibido en **Marzo 29 de 2006** interpone los recursos ordinarios y reitera la excepción de prescripción. Solicita el recurrente lo siguiente:

- Se acoja la excepción de prescripción

- Se declare en todos sus extremos la nulidad absoluta del inicio del procedimiento ordinario.
- Se acepte y se acoja en todos sus extremos el presente recurso y se cobre correctamente el impuesto específico de las toallitas húmedas.

III.- Que mediante resolución **RES-AC-DN-1026-2006 del 23/08/2006** la Aduana Central resuelve sin lugar el recurso de reconsideración, admite el de apelación y emplaza a la parte recurrente para que se apersone ante este Órgano (folios 95 a 105).

IV.- Que la recurrente no se apersona en esta instancia (folios 135).

V.- Que en las presentes diligencias se han respetado las formalidades legales en la tramitación del recurso de apelación.

Redacta el licenciado Reyes Vargas; y,

Considerando:

I.- Objeto de la litis. Lo es la modificación de la determinación de la obligación tributaria aduanera en la declaración aduanera a la importación número **704290** del día de **Julio 24 de 2002** de la Aduana Central en su elemento liquidación para la incorporación y cobro del impuesto especifico establecido en el artículo nueve de la ley 8114 lo que genera una diferencia de tributos no pagados en favor del Fisco por la cantidad de trescientos veintitrés mil trescientos noventa y seis colones con veintitrés céntimos (¢710.760.96).

II.- Sobre la admisibilidad del recurso de apelación ante este Tribunal. El recurso fue interpuesto el 29 de Marzo del 2006, dentro del tiempo establecido por

la legislación aduanera o sea en el plazo de 3 días siguientes a la notificación de la resolución que se llevó a cabo el 28 del mismo mes y año según corre a los folios 88, 89 del expediente administrativo. También se respeta el requisito de forma con lo cual se cumple los presupuestos procesales, entre ellos, los relativos a la capacidad procesal de las partes que intervienen en el procedimiento, para el caso la persona inscrita como agente aduanero del auxiliar de la función pública que solicita la apelación según constancia que corre a folio 108, por lo que procede este Tribunal a tener por admitido el recurso de apelación.

III.- Nulidades. Todos y cada uno de los aspectos o puntos señalados como de nulidad tienen un elemento en común, a saber y, conforme el numeral nueve de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias número 8114, que debemos entender como Jabón de Tocador cuando al crear el tributo especifico, la norma de cita dispone: "*También se fija un impuesto específico de ocho céntimos de colón (¢0,08) por gramo de* ***jabón de tocador****. Para los jabones de tocador… .*", en tanto pretende el recurrente que por tal se considere aisladamente uno solo de los componentes que conforman las denominadas *"toallitas húmedas*" a saber el tenso activo no iónico expresado como nonyl fenol etoxilado y, no como lo ha resuelto la Administración Tributaria que entiende por tal la totalidad de elementos que componen las *"toallitas húmedas*". Por lo anterior, resulta necesario en el caso definir primeramente la naturaleza y clasificación de la mercancía a efecto de poder analizar cada una de las alegaciones de nulidad incoadas.

Debe señalarse que es el declarante mediante la representación de su agente de aduana **Ddd, S.A.** bajo fe de juramento quien describe la mercancía como *"TOALLAS DE PAPEL HUMEDAS"* (casilla 41 de la declaración objeto de revisión en el presente procedimiento), quien además la clasifica en la partida arancelaria

3401 del SAC, ubicándola en la posición arancelaria 3401.11.30.00 cuyo epígrafe dice: "*Papel, guata, fieltro y tela sin tejer, impregnados, recubiertos o revestidos de jabón o detergente"* que corresponde a:

IV. – **PAPEL, GUATA, FIELTRO Y TELA SIN TEJER, IMPREGNADOS, RECUBIERTOS O REVESTIDOS DE JABÓN O DE DETERGENTES**

Este apartado comprende el papel, la guata, el fieltro y la tela sin tejer, impregnados, recubiertos o revestidos de jabón o de detergentes, incluso perfumados o acondicionados para la venta al por menor. Estos productos se utilizan generalmente para la limpieza de las manos y del. rostro.

Además de las exclusiones ya mencionadas, esta partida **no comprende**:

a) Las pastas de neutralización (soap–stocks) **(p. 15.22).**

b) Los productos y preparaciones insolubles en agua que sólo sean jabón en el sentido químico de la palabra, como los jabones calizos y demás jabones metálicos **(capítulos 29, 30, 38**, etc., según los casos).

c) El papel, la guata, el fieltro y la tela sin tejer simplemente perfumados (**capítulo 33**).

d) El champú y los dentífricos (incluso los jabones dentífricos) (**ps. 33.05** y **33.06** respectivamente). '

e) Los agentes de superficie orgánicos (excepto el jabón), las preparaciones tensoactivas y las preparaciones para lavar, aunque contengan jabón, así como las disoluciones o dispersiones de jabón en ciertos disolventes orgánicos de la **partida 34.02.**

f) El plástico y el caucho celulares, las materias textiles (excepto la guata, el fieltro y la tela sin tejer) y los estropajos metálicos impregnados, recubiertos o revestidos de jabón o de detergentes, que siguen generalmente el régimen de la materia constitutiva del soporte.

(Notas Explicativas del SA AL CAPITULO 34).

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, la Dirección General de Tributación, 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. Tome en cuenta el recurrente que arancelariamente no es posible como lo pretende, la separación de los diferentes componentes de un bien sino por el contrario existen criterios de composición, presentación, uso, etc. que procuran la clasificación de un todo en una única posición arancelaria.

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.

Como hemos podido apreciar, las normas arancelarias (RGI en especial 2.b y 3.b)) procuran la unidad de las mercancías y no su disgregación por componentes así la pretensión del recurrente de aplicar el impuesto únicamente respecto de uno de los componentes de la mercancía resulta contraria a derecho.

Por otro lado, hemos señalado que es la Ley 8114 la que fija el monto del tributo y su base de referencia y es su reglamento el que señala que debe entenderse como jabón de tocador. De manera que, vigentes con anterioridad a la fecha misma de realización del hecho generador y siendo los oficios impugnados meras

aclaraciones no contradictorias sino y mas bien resultando conformes con lo dispuesto en la Ley 8114, su reglamento y las RGI del SAC, no encuentra este Tribunal reparo alguno que realizar careciendo las distintas alegaciones de nulidad de sustento legal.

IV.- Sobre la excepción de prescripción. Comparte este Tribunal las consideraciones realizadas por la Aduana en el acto recurrido. No obstante considera oportuno agregar lo siguiente.

Tiene razón el recurrente en señalar que los tributos que conforman la obligación tributaria son internos y que vistos así llanamente llevaría razón en la aplicación del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. No obstante recuerde el recurrente que en materia de comercio exterior la Ley General de Aduanas creo la **obligación tributaria aduanera** (art. 53 párrafo 2), la que si bien incorpora los tributos internos, difiere de la obligación tributaria pura y simple regulada en el Código de cita y, se diferencia de ésta principalmente por reunir en una sola todos los tributos exigibles con ocasión de la importación (mismo art. 53 párrafo 2) y, ser uno solo el hecho generador (art. 55) para todos y cada uno de los tributos que componen esa obligación tributaria aduanera. Finalmente note el interesado que tanto la ley General de Aduanas como el Código Tributario carecen de regulación que faculte la prescripción de la obligación tributaria simple o aduanera y mas bien dichos cuerpos normativos regulan bajo dicho instituto la perdida de competencia en razón al tiempo de las facultades de control y fiscalización. En tal sentido y de interés para el caso el numeral 59 otorga a la Autoridad Aduanera las facultades de revisar y modificar la obligación tributaria aduanera (59) y a tales efectos le establece un plazo de en el artículo 102 párrafos uno y cuatro que remiten al artículo 62 a efecto del plazo. En el caso concreto la declaración se acepto el día de Julio 24 de 2002 y la modificación se materializó mediante la notificación del acto final el día de Marzo 28 de 2006 sea dentro del plazo de cuatro años señalado.

V.- Como conclusión y con la aclaración previa de la normativa señalada y en virtud de que la misma ya que estaba vigente al momento en que surge el hecho generador de la obligación tributaria aduanera (Julio 24 de 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

Con fundamento en los artículos 204, 205 a 210 de la Ley General de Aduanas y en las consideraciones de hecho y de derecho establecidas y, por mayoría este Tribunal declara sin lugar el recurso y se confirma la resolución recurrida dándose por agotada la vía administrativa. Voto salvado del licenciado Carboni Garro quien declara con lugar el recurso. Salva el voto el licenciado Velásquez Díaz quien declara la nulidad de lo actuado a partir del acto inicial inclusive.

Notifíquese al recurrente en el lugar señalado, de la Intersección Real Cariari lllllllllllll Carretera a la Aurora de Heredia y a la Aduana Central por el medio disponible.

Noel Carboni Garro
Presidente

Dick Rafael Reyes Vargas **Elizabeth Barrantes Coto**

Alejandra Céspedes Zamora **Xinia Villalobos Orozco**

Luis Aguilar Castro **Franklyn Velásquez Díaz**

Voto salvado del licenciado Velázquez Díaz: Me separo de la mayoría en el presente caso, que corresponde a la sentencia **N°275-2006,** toda vez que estimamos 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 el suscrito 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 Ccc S.A. y contra el importador mda S.A., lo cual es correcto. (ver folio 70)

No obstante, en el Por tanto del acto de apertura, solamente se le da audiencia para el descargo respectivo, a la Agencia Aduanal Ccc 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). Aspectos que en criterio del suscrito 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 indica 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 90-91)

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 mda S.A. y contra el Agente Aduanero Ddd Costa Rica S.A. anteriormente Ccc S.A. (ver folio 108).

En virtud de lo expuesto, considera el suscrito 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.

A los efectos de que conste la correspondiente justificación, manifiesto que a partir de la votación del presente expediente, mi voto cambia en relación con los expedientes anteriores sobre esta materia alegada, por cuanto en votos anteriores he considerado que el no llamar a todas las partes no causaba indefensión en razón de la representación que ostenta el agente de aduanas siguiendo la doctrina del 223 de la LGAP; no obstante a la fecha estimo que cada parte independientemente de la representación establecida en el artículo 33 de la Ley General de Aduanas, debe darse la oportunidad procesal para que ejerzan su derecho de defensa y bien acudan con su representante o libremente dispongan de su defensa, máxime que estamos en presencia del concepto de solidaridad que involucra a ambas partes como posibles obligados al pago, incluso pudiéndose generar un conflicto de intereses, en cuyo caso las partes correrán con su propia defensa. A parte del imperativo legal que establece el artículo 102 de la Ley General de Aduanas y como se colige de lo establecido en el Artículo 525 d.) del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

Lo anterior no implica obviamente que no se le pueda notificar al importador a través de su agente de aduanas, dada la representación existente.

Lic. Franklin Velázquez Díaz

Voto salvado del licenciado Carboni Garro. Me separo del voto de mayoría en el tanto que entiendo 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 nos detenemos 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 esta 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