SENTENCIA 2006-124. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las dieciséis horas con dieciséis minutos de Abril veintiocho de dos mil seis.

Conoce este Tribunal de recurso de apelación presentado por la señora **SDR**, en su condición de agente de aduana persona física al servicio de DDD, S.A. agente de aduana persona jurídica y este en representación por imperio de norma en el Despacho Aduanero de la sociedad **MA, S.A.** cédula 3-000-000000, contra la Resolución de la Aduana Central número **AC-DN-232-2005** del día 04/11/2005.

Resultando

I.- Que con resolución número **AC-DN-232-2005 del día 04/11/2005** la Aduana Central resuelve modificar determinación de la obligación tributaria aduanera realizada en la declaración aduanera a la importación número 000000 del día de Noviembre 09 de 2001 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 175.315.82. (folios 64 a 75)**.**

II.- Que SDR**, en su condición de agente de aduana persona física al servicio de DDD, S.A. agente de aduana persona jurídica y este en representación por imperio de norma en el Despacho Aduanero de la sociedad** MA, S.A. **cédula 3-000-000000** contra la resolución de la Aduana Central número **AC-DN-232-2005** y, a través de escrito de fecha de recibido en **Noviembre 11 de 2005** interpone los recursos ordinarios. Solicita el recurrente lo siguiente:

- 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-387-2006 del 01-03-2006** 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 84 A 91).

IV.- Mediante escrito de presentación el día 31 de Marzo 2006 la recurrente se apersona en esta instancia y reitera su pretensión (folios 94 a 100).

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 000000 del día de Noviembre 09 de 2001 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 ciento setenta y cinco mil trescientos quince colones con ochenta y dos céntimos (175.315.82).

II.- Sobre la admisibilidad del recurso de apelación ante este Tribunal. El recurso fue interpuesto el 11 de Noviembre del 2005, 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 08 del mismo mes y año según corre a los folios 75, 76 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 93, 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 000000 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).

La naturaleza de toalla de papel recubierta de detergente es reconocida por la recurrente cuando en su escritos de Setiembre 27 y Noviembre 11 de 2005 acepta la composición señalada por el Laboratorio Aduanero en su análisis número 381-02 del ocho de Octubre del año 2002 (folios 62 y 82).

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. 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

[1] Ver oficios y consultas a folios 28 a 37.

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.- 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 (09 de noviembre del 2001), 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 resuelve: sin lugar el recurso y confirmar la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Remítase los autos a la oficina de origen. Voto salvado de los licenciados Carboni Garro y Chacón Salas quienes declaran con lugar el recurso.

Notifíquese ……

Noel Carboni Garro
Presidente

Dick Rafael Reyes Vargas **Elizabeth Barrantes Coto**

Alejandra Céspedes Zamora **Luis A. Gómez Sánchez**

Mariela Chacón Salas **Desiderio Soto Sequeira**

Voto salvado de los licenciados Chacón Salas y Carboni Garro. Nos separamos del voto de mayoría en el tanto que hemos 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 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.

Mariela Chacón Salas **Noel Carboni Garro**