SENTENCIA N° 155-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas veinte minutos del veintinueve de junio del dos mil seis.

Conoce este Tribunal de recurso de apelación presentado por el señor xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, en su condición de agente aduanero inscrito con la Agencia de Aduanas xxxxxxxxxxx S.A., en contra de la resolución RES-AC-DN-068-2006 del trece de enero del año dos mil seis, dictada por la Aduana Central.

Resultando

1- Que mediante resolución número RES-AC-DN-068-06 del 13 de enero del 2006, notificada el día 13 de enero 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° 0000000 del 14 de enero del 2002, presentada a despacho por la agencia de Aduanas xxxxxxx en representación de xxxxxxxxxx S.A.(Ver folios 70 a 77)

2- A través de escrito con fecha de recibido 18 de enero 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-334-2006 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 85 a 96)

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 98 a 102)

4- Que mediante Voto N° 184-2006 de 08 de junio de 2006 este Tribunal acogió las inhibitorias presentadas por las Licenciadas Contreras Briceño y Rodríguez Muñoz teniéndolas por separadas para el conocimiento del presente asunto, en consecuencia se conforma el Órgano con los licenciados Carboni Garro y Aguilar Castro, Miembros Suplentes Abogados nombrados mediante Acuerdo del Ministro de Hacienda de fecha 19 de junio de 2006. (Ver folios 116 a 119)

5- 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° 000000000 del 14 de enero 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-068-2006 recurrida, fue notificada al interesado el 13 de enero de 2006, según corre a folio 77, y el recurso de apelación fue interpuesto el 18 de enero de 2006 (folio 78), dentro del plazo legalmente permitido. Además al haber sido presentado el recurso de apelación por el señor xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, agente aduanero inscrito con la Agencia de Aduanas xxxxxxxxxx, según constancia visible a folio 103, 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 14 de enero del 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° 00000000 del 14 de enero 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 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 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 de la 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:

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

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 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 (14 de enero 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. Remítase los autos a la oficina de origen. Voto salvado del licenciado Carboni Garro quien resuelve declarar con lugar el recurso.

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

Noel Carboni Garro
Presidente

Alejandra Céspedes Zamora **Franklin Velásquez Díaz**

Luis Aguilar Castro **Elizabeth Barrantes Coto**

Dick Rafael Reyes Vargas **Xinia Villalobos Orozco**

Voto salvado del licenciado Carboni Garro:

Me separo del voto de mayoría en el tanto 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.

Noel Carboni Garro