SENTENCIA número 337-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las diez horas con veinticinco minutos del doce de diciembre del dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por la **Agencia Aduanal Xxx S.A.,** en representación de su cliente **Xxx S.A.,** en contra de la resolución **RES-AS-DN-xxx-2006 de 08 de setiembre del 2006 de la Aduana Santamaría.**

Resultando

I- Que a través de la declaración aduanera de importación N° **xxx** de fecha de aceptación de 23/12/04 de la Aduana Santamaría, la **Agencia de Aduanas Xxx S.A.** a nombre del importador **Xxx S.A** presentó a despacho mercancía consistente en "Plantas con raíz para la producción de flores", clasificadas en la partida arancelaria 0602.90.90.90 (Ver declaración aduanera adjunta al expediente).

II- Mediante gestión N° SAN-311-2005 de fecha de recibido 09/09/05, la señora **Xxx** solicitó rectificación de la declaración aduanera citada en el resultando anterior, con fundamento en el numeral 62 de la Ley General de Aduanas, tendiente a que se aplique la nota de exención (compra autorizada) número 24123 que exonera el 100% del impuesto sobre las ventas y que se corrija la liquidación de la obligación tributaria aduanera y en consecuencia se les acredite la suma de **¢210,711.66** pagada de más. (Folios **01-04**)

III- Que mediante Dictámen Técnico de la Sección de Supervisión de la Aduana Santamaría se determinó "…Que respecto a la aplicación de la nota de exoneración No.20708 y consecuentemente la devolución de lo pagado demás, por la suma de ¢210.711.66, correspondientes al 100% del impuesto sobre las

ventas, de acuerdo a lo considerado anteriormente, la aplicación de la nota de exoneración No. 20708 para las mercancías declaradas en la línea 2 de la declaración aduanera No. xxx de fecha 23/12/2004, no procede su aplicación, por no estar estas mercancías amparadas a dicha nota de exoneración, por tanto, se deniega la solicitud presentada sobre la aplicación de la exoneración basada en la nota No. 20708, amparada a la gestión de Aduana No. 0010698". (ver folios **37-38**)

IV- La Aduana Santamaría con resolución **RES-AS-DN-xxx-2006 del 08 de setiembre de dos mil seis** declaró sin lugar el reclamo interpuesto con base en el dictamen de referencia. (Folios **39 - 42**)

V- Con escrito No. REC-SAN-558-2006 presentado el 14 de setiembre del 2006, el recurrente interpuso los recursos de reconsideración y apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional (Folios **44 - 46**)

VI- Que a través de resolución número **RES-AS-DN-xxx-2006 del** 21 **de setiembre del 2006**, la Aduana Santamaría declara sin lugar el recurso de reconsideración y remite al Tribunal Aduanero Nacional el recurso de apelación y emplaza al recurrente para que en un plazo de 10 días hábiles se apersone ante el Tribunal a mantener, reiterar o ampliar los alegatos de la apelación. (Folios **53-57**)

VII.- Con escrito No. REC-SAN-617-2006 de fecha 10 de octubre de 2006 el recurrente se apersona ante el Tribunal Aduanero Nacional a reiterar y ampliar los alegatos, aduciendo básicamente que los argumentos dados por la Aduana para no aplicar la nota de exención consistente en una compra autorizada no proceden, toda vez que la misma es una exención del tipo concreta e indica explícitamente el número de factura que ampara la mercancía, además de que

es aplicable para el despacho, a pesar de haber sido emitida en forma posterior, ya que por principio de Ley la exoneración permanece en el tiempo sin que sea una limitante para el beneficio. (Folios **61 a 63**)

VIII.- Con Auto N°100-2006 del 27 de octubre del 2006, este Tribunal como prueba para mejor resolver solicitó a la empresa recurrente presentar ampliación y/o aclaración emitida por Contador Público Autorizado que indique si los tributos reclamados fueron o no trasladados al consumidor y si ha recibido o no crédito fiscal por este concepto. Prueba que fue aportada mediante escrito N° REC-SAN-739-2006 del 20 de noviembre del 2006. (ver folios **71-78**)

IX.-En las presentes diligencias se han observado las prescripciones legales en la tramitación del recurso de apelación.

Redacta la licenciada Contreras Briceño; y,

Considerando:

I- Objeto de la litis. El presente asunto versa sobre solicitud de rectificación y devolución de tributos interpuesta por la Agencia Aduanal **Xxx S. A**. como representante del importador **Xxx S.A**. tendiente a que a las mercancías amparadas a la declaración aduanera número **xxx del 23 de diciembre del 2004** de la Aduana Santamaría, se le aplique la nota de exención (compra autorizada) número **24123** que exonera el 100% del impuesto sobre las ventas y que se corrija la liquidación de la obligación tributaria aduanera y en consecuencia se les acredite la suma de **¢210,711.66** pagada de más.

II.- Admisibilidad del recurso. Que previo a cualquier otra consideración, se avoca este órgano al estudio de la admisibilidad del presente recurso de apelación conforme a la normativa aduanera vigente en el momento en que se dieron los hechos. Así, conforme con lo dispuesto por el artículo 198 de la Ley General de Aduanas, debe determinarse si en la especie se cumple con los presupuestos procesales, que son requisitos necesarios para que pueda constituirse un procedimiento válido. En tal sentido dispone el citado artículo que contra la resolución dictada por la Aduana, cabe recurso de apelación ante este Tribunal, el cual debe interponerse dentro de los tres días siguientes a la notificación. Así, tenemos que en este caso el recurrente dentro del plazo legalmente establecido, interpuso el día **14 de setiembre de 2006** el recurso de apelación contra el acto denegatorio**, notificado el día 12 de setiembre del 2006** (Folios **42-44**). De igual forma, el recurso fue interpuesto por la sociedad **Agencia Aduanal Xxx S.A.,** que es la agencia que tramitó el despacho de referencia**,** actuando a través de la señora **Xxx** en su condición de agente aduanero debidamente acreditada de la Agencia Aduanal citada según constancia visible a folio 59 y en representación de la sociedad **Xxx S.A.,** cumpliéndose en la especie con el presupuesto procesal de legitimación. Por lo anterior debe admitirse el presente recurso de apelación.

III.- Sobre la aplicación de la exención contenida en la nota de autorización de compra N°024123: Vista la discrepancia de criterio sobre la aplicación de la nota de exención consistente en una compra autorizada, es que se avoca este Tribunal a resolver el fondo de la presente litis, con fundamento en los documentos y pruebas que constan en expediente, a fin de determinar si como indica el recurrente, con la documentación adjunta a la declaración aduanera es suficiente para determinar si corresponde la reliquidación de la obligación tributaria aduanera para las mercancías amparadas en las líneas 1 y 2 de la declaración aduanera descritas como "plantas con raíz para la producción de flores (delphium y phlox y agapanthus)" respectivamente, por aplicación de la compra autorizada número 24123 que exonera el 100% del impuesto sobre las ventas.

Al respecto considera este Colegiado que se puede verificar que la factura comercial 04EX243 adjunta a la declaración aduanera señala que los productos nacionalizados consisten en Plantas de Delphinium con raíces, Plantas de Phlox con raíces y Plantas de Agapanthus con raíces y en los Formularios de Autorización del Desalmacenaje se describe de igual forma la mercancía. Lo anterior permite a este Tribunal determinar que según la documentación adjunta a la declaración aduanera de marras los productos nacionalizados consisten en Plantas de Delphinium con raíces, Plantas de Phlox con raíces y Plantas de Agapanthus.

Por otra parte a fin de establecer si a los productos antes indicados resulta procedente aplicarles el beneficio de la exención del 100% del impuesto sobre las ventas, según la compra autorizada número 24123, emitida por la Administración Tributaria de San José, con fundamento en el artículo 14 de la Ley del impuesto sobre las Ventas y 27 de su Reglamento, y cuyo original es visible a folio 11 del expediente, debe indicarse que contrastando la descripción de las mercancías en la factura comercial antes indicada, con lo que se consigna en la nota de

autorización de compra, y la mercancía amparada en la declaración aduanera de referencia, llevan indubitablemente a este Tribunal a la conclusión de que lleva razón el recurrente al solicitar la aplicación de esta exención, y en consecuencia la reliquidación de la obligación tributaria aduanera correspondiente a las mercancías nacionalizadas al amparo de la Declaración Aduanera No. **xxx del 23 de diciembre del 2004**, toda vez que la mercancía despachada se describe como "plantas con raíz para la producción de flores (delphium y phlox y agapanthus)" , productos claramente descritos en la exención de repetida cita, además de la referencia expresa que en dicha nota se hace a la factura comercial, que ampara a las mercancías desalmacenadas en el presente caso, nota de autorización de compra que según el texto expreso de la misma, resulta aplicable tanto para la compra local como para el desalmacenaje.

En virtud de lo expuesto, estima este Tribunal que resulta procedente la reliquidación de la declaración aduanera y la aplicación de la exoneración en los términos solicitados por el recurrente.

IV.- Sobre la Solicitud de Devolución de Tributos: Determinado lo anterior, resta por analizar si no obstante ser procedente la reclasificación, lleva razón la parte en solicitar la devolución del monto pagado en demasía.

Al respecto debemos analizar la Certificación de Contador Público Autorizado presentada tanto ante la aduana, como la aclaratoria generada a solicitud de este Colegio, en aras de averiguar la verdad real en el presente caso conforme con el artículo 214 de la LGAP, que es la prueba fundamental para determinar si resulta procedente la devolución solicitada, dada su naturaleza de plena prueba, la cual es visible a folio 30 y 79.

En efecto la Certificación emitida por Contador Público Autorizado, tiene valor de plena prueba, toda vez que conforme con la Ley, los documentos que expidan los Contadores Públicos tienen un valor de documentos públicos[1]. En esta línea el artículo 8 de la Ley de Creación del Colegio de Contadores Públicos, Ley 1038 del 19-8-1947[2], y sus reformas señala:

"Artículo 8°.- ***Los documentos que expidan los Contadores Públicos en el ramo de su competencia, tendrán un valor de documentos públicos.***

---

[1] Sobre las funciones de los CPA, indica el artículo 7 de la Ley de Creación del Colegio de Contadores Públicos, Ley 1038 del 19-8-1947[1], y sus reformas: "Funciones de contador público.

Artículo 7º.- Corresponde especialmente a los Contadores Públicos Autorizados:

a) Certificar toda clase de estados financieros y contables, tales como balances, liquidaciones de ganancias y pérdidas, estados patrimoniales, distribuciones de fondos, cálculos de dividendos o de beneficios y otros similares, sea que conciernan a personas físicas o a personas morales;

b) Intervenir, para dar fe de los asuntos concernientes a los ramos de su competencia, en la constitución, liquidación, disolución, fusión, quiebra y otros actos similares de toda clase de sociedades, participaciones u otras semejantes, en la rendición de cuentas de administración de bienes, en la exhibición de libros, documentos o piezas de otro género relacionados con la dilucidación de cuestiones contabilísticas, y en la emisión por personas de derecho privado de toda clase de bonos, cédulas y otros títulos similares.

La intervención de los Contadores Públicos Autorizados en cualquiera de los casos expresados u otros semejantes, será obligatoria cuando interesen o se refieran a instituciones de servicio público que taxativamente indique el Reglamento.

En todo otro caso, sólo tendrá lugar cuando lo soliciten las partes interesadas o lo disponga expresamente alguna ley de la República.

No obstante, los Tribunales de Justicia Civil o Penal y las oficinas administrativas que requieran la intervención de Peritos en Contabilidad en asuntos de que conozcan, nombrarán necesariamente como tales a Contadores Públicos debidamente incorporados en el Colegio respectivo."Así adicionado por el artículo 3º de la ley No. 679 de 31 de agosto de 1949).

[2] Consultada en el Sistema Costarricense de Información Jurídica, (SINALEVI), de la Procuraduría General de la República, Colección de Leyes y Decretos, año 1974, semestre 2, Tomo 2, página 63

Los inspectores que para los fines del artículo 27 de la ley Nº 837 de 20 de diciembre de 1946 nombre o haya nombrado la Oficina de Tributación, estarán facultados para desempeñar las funciones a que se contrae este capítulo, y los documentos que ellos expidan en el ejercicio de tal cargo, tendrán el mismo valor legal de los expedidos por los Contadores Públicos." (el resaltado es nuestro)
(Así reformado por el artículo 1º de la ley No. 140 de 13 de agosto de 1948).

Complementado lo anterior con lo dispuesto por el Código Procesal Civil, en relación con los documentos públicos y su valor probatorio, tenemos, que salvo que sea argüido de falso, resulte incompleto o contradictorio, lo indicado por el **Contador Público**, en certificaciones que corre a folios 30 y 79, constituyen plena prueba de la existencia material de los hechos que el oficial público afirma, y en acatamiento de las disposiciones legales, este Colegiado, respeta el valor probatorio otorgado por la Ley.

Al respecto disponen los artículos, 369 y 370 del Código Procesal Civil:

"ARTÍCULO 369.- Documentos e instrumentos públicos.Son documentos públicos todos aquéllos que hayan sido redactados o extendidos por funcionarios públicos, según las formas requeridas y dentro del límite de sus atribuciones.

Las fotocopias de los documentos originales tendrán el carácter que este artículo establece, si el funcionario que las autoriza certifica en ellas la razón de que son copias fieles de los originales, y cancela las especies fiscales de ley.

*Es instrumento público la escritura otorgada ante un notario público**, así como cualquier otro documento al cual la ley le dé expresamente ese carácter.**(el resaltado es nuestro)*

"ARTÍCULO 370.- Valor probatorio.
Los documentos o instrumentos públicos, mientras no sean argüidos de falsos, hacen plena prueba de la existencia material de los hechos que el oficial público afirme en ellos haber realizado él mismo, o haber pasado en su presencia, en el ejercicio de sus funciones."(el resaltado es nuestro)

Partiendo de lo anterior analicemos la prueba que consta en expediente. Indican las certificaciones aportadas en lo conducente:

"El suscrito Contador Público Autorizado, a petición de la empresa Xxx S.A…certifica lo que se describe en los párrafos siguientes, para lo cual se procedió a realizar los procedimientos que se detallan a continuación:…
1. Se verificó y comprobó el registro contable de los documentos: factura #206055-05/I, Entero de gobierno #37093, del Banco Promérica, S.A., del 23-12-2004.
2. Se revisó el registro contable de : Declaración Aduanera de Importación #xxx del 23-12-2004, Nota de Crédito # 50101004 del 11-01-2005…

Basados en la aplicación de los procedimientos anteriormente mencionados, certificamos que la operación aduanera indicada antes…y que conforme con el procedimiento para importación definitiva, se canceló el 100% de los impuestos de aduana por un monto de ¢226.759.77, los cuales se cancelaron directamente por la empresa Xxx S.A…por otra parte se puede apreciar que la empresa Xxx , S.A., le acreditó a los señores Flores del Iztarú, S.A…la cantidad de ¢210.711.66, correspondientes a impuestos, debiendo Xxx, S.A., asumir la cantidad de ¢210.711.66, dicha cifra se registró directamente en Xxx, S.A., el día

11-01-2005, en la cuenta contable código #110-06-007-064 "Cuentas por Cobrar-Reclamos por cobrar- Aduana-Flores del Iztarú, S.A" (Ver folio 30)

Posteriormente en la certificación aclaratoria, visible a folio 79, en lo conducente se indica:

"El suscrito, Contador Público Autorizado, fue contratado por…Representante Legal de la empresa Flores del Iztarú S.A…para revisar información que le permita certificar si los Tributos reclamados y cobrados en la Póliza de Desalmacenaje n°xxx, del 26 de diciembre del año 2004, fueron o no trasladados al consumidor y si ha recibido o no crédito fiscal por ese concepto…
Con base en lo descrito anteriormente, puedo concluir que con vista en los documentos citados en el párrafo anterior, no se visualiza ningún registro contable que afecte el crédito fiscal por concepto de IMPUESTO DE VENTAS, por la suma reclamada, sean ¢210.711.66, ni el mismo cobrado al consumidor por ser esta una empresa exportadora, declarante de impuestos y no contribuyente del impuesto sobre las ventas por tratarse de Flores Frescas, es decir, la compra de estas plantas pasaron primeramente por el inventario y luego mediante requisición al costo de producción en su centro de costos respectivo; es decir, el impuesto no es un crédito fiscal sino que se convierte en un costo.
La empresa se encuentra inscrita como Declarante del Impuesto sobre las Ventas sólo para cumplir un requisito cual es, el que para exonerar productos bajo el régimen de Compras Autorizadas debe estar inscrita en el régimen tradicional del impuesto de ventas…"

Se desprende claramente de lo trascrito, con valor de plena prueba, que en efecto los impuestos reclamados no fueron transferidos al consumidor y que no se ha realizado gestión a aplicación alguna de tales impuestos por parte de la empresa **Flores del Iztarú S.A,** por tratarse de una empresa exportadora**.** De igual forma demuestran ambas certificaciones, que en el presente caso, la **Agencia de**

Aduanas Xxx, acreditó a la empresa **Flores del Iztarú**, la cantidad de ¢210.711.66, que es precisamente el monto reclamado en el presente asunto, de tal suerte que en consecuencia, fue la **Agencia Aduanal Xxx** quien soportó en su patrimonio, el pago en exceso, constituyéndose dicha agencia en el sujeto legitimado para solicitar la devolución, en tanto ostenta por ese hecho, la titularidad del derecho subjetivo a la repetición de la pagado indebidamente, por lo que este Tribunal considera que es procedente ordenar la devolución de los impuestos reclamados, a favor, de la **Agencia de Aduanas Xxx S.A**., sin que el hecho de que la **Agencia Xxx**, represente a efectos aduaneros a su poderdante **xxx,** conforme con las disposiciones de la LGA que reconocen al agente aduanero, la representación legal de su cliente para las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que deriven de él (artículo 33. Párrafo II de la LGA), menoscabe o afecte de manera alguna, su derecho subjetivo legalmente reconocido y protegido, a la devolución del tributo pagado indebidamente, sin que para ello, requiera de ninguna diligencia o solicitud adicional, toda vez, que ya consta en expediente la **evidencia suficiente, necesaria y pertinente** que lo acredita como el sujeto legitimado para percibir la devolución respectiva, y lo cual no puede desconocer este Colegiado como órgano contralor de legalidad y conforme con el espíritu de la Ley sobre la Protección al ciudadano de exceso de requisitos y trámites administrativos.

POR TANTO

De conformidad con las facultades legales otorgadas a este Tribunal en los artículos 198, 204, 205 y 208 de la Ley General de Aduanas, por mayoría se declara con lugar el recurso y se revoca la resolución recurrida. Se da por

agotada la vía administrativa. Voto salvado de los licenciados Reyes Vargas, Céspedes Zamora y Barrantes Coto quienes declaran sin lugar el recurso.

Notifíquese al recurrente en sus oficinas centrales ubicadas xxxx, y a la Aduana Santamaría.

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Xinia Villalobos Orozco **Shirley Contreras Briceño**

Franklin Velásquez Díaz **Dick Rafael Reyes Vargas**

Alejandra Céspedes Zamora **Elizabeth Barrantes Coto**

Voto salvado de las Licenciadas Barrantes Coto y Céspedes Zamora. Nos separamos las suscritas de la decisión contenida en la presente sentencia N° 337-2006 de fecha 12 de diciembre de 2006, por las razones que a continuación indicamos:

Hechos probados en expediente

- Se tiene demostrado en autos que tanto la solicitud de aplicación de la nota de exoneración y la correspondiente devolución de lo pagado de más la realiza un agente de aduanas de la **Agencia de Aduanas Xxx S.A**. actuando en representación del importador / consignatario **xxx S.A**. (folios 1 a 4).
- Que según consta en el folio 30 del expediente consta una certificación de Contador Público Autorizado que textualmente indica "…que la empresa abromar, S.A., **le acreditó a los señores xxx**, S.A., cédula jurídica #3-101-068566-08, la cantidad de ¢210.711.66, correspondientes a impuestos, debiendo Xxx, S.A., asumir la cantidad de ¢210.711.66, dicha cifra se registró directamente en Xxx, S.A, el día 11-01-2005, en la cuenta contable código # 110-06-007-064 "Cuentas por Cobrar – Reclamos por cobrar-Aduana-xxx, S.A." (El resaltado no es del original) (ver folio 43)

Por tal razón, de los hechos probados en expediente, tenemos claro que quien esta solicitando la devolución de tributos pagados de más es el importador / consignatario xxx S.A., representado por la Agencia de Aduanas Xxx, en otras palabras, la agencia aduanal se apersona ante la autoridad aduanera a solicitar se le aplique la nota de exoneración (compra autorizada) número 24123 que exonera el 100% del impuesto sobre las ventas y se corrija la liquidación de la obligación tributaria, lo que trae como consecuencia la devolución de tributos, por la suma

de ¢210.711.66, en nombre de su mandante no en su carácter propio, como claramente esta demostrado en autos, con la manifestación expresa de la agencia de aduanas en ese sentido (folio 3) . De manera que confrontado este hecho irrefutable con la certificación que emite el Contador Publico, tenemos que quien soportó el costo de los tributos no fue el importador sino la agencia de aduanas, ya que se demuestra que le realizó un crédito al importador por el monto de los impuestos en discusión.

De lo anterior tenemos, que la devolución procede para quien soporto el pago de los tributos, sea la Agencia de Aduanas y no el importador. Y dado que en la especie, está también demostrado que se gestiona la devolución a nombre del importador, quien carece de legitimación ad causam activa ya que no ha sufrido menoscabo en su patrimonio, lo procedente es denegar la solicitud de devolución en la presente litis.

Recordemos que la legitimación constituye la capacidad que tiene un sujeto determinado de concurrir a un determinado procedimiento cuando ostente un interés legítimo o un derecho subjetivo. La doctrina costarricense entiende por legitimación ***"la específica situación jurídica material en la que se encuentra un sujeto, o una pluralidad de sujetos, en relación con lo que constituye un objeto litigioso de un determinado proceso; la legitimación, en definitiva, nos va a indicar en cada caso quienes son los verdaderos titulares de la relación material que se intenta dilucidar en el ámbito del proceso; quienes son los sujetos cuya participación procesal es necesaria para que la Sentencia resulte eficaz.***

Así, los sujetos que tengan la plena capacidad para ser parte y capacidad procesal, como hemos visto, podrán válidamente incoar un proceso, y actuar en el mismo como "partes". Sin embargo, si las mismas carecen de

legitimación, el desarrollo de todo proceso no servirá para solucionar el concreto conflicto intersubjetivo sometido a cognición judicial, pues dicha falta determinará la inexistencia de la relación jurídica de las partes con el conflicto cuya solución se pretendía."[3]

Debe además demostrarse la existencia de un derecho subjetivo e interés directo. Se ha señalado que en ámbito del derecho administrativo, no solo la existencia de un derecho subjetivo va a legitimar la actuación de determinado sujeto, sino que también es legitimadora la existencia de un interés directo. De manera que, la falta de legitimación en un proceso entendida como la ausencia de la titularidad del derecho al objeto del litigio es un aspecto de admisibilidad. El Dr. González Pérez, acerca de la naturaleza jurídica de la legitimación ha señalado: ***"La legitimación es un requisito procesal. Para que el órgano jurisdiccional pueda examinar la pretensión procesal es necesario que el demandante tenga legitimación. Para que el órgano jurisdiccional pueda admitir a un coadyuvante o codemandado, este debe estar asimismo legitimado.***

La legitimación es un requisito procesal. No es –como se ha dicho- el derecho de poner en actividad un órgano público, pues el derecho a exitar la tutela jurisdiccional del Estado –concepto de acción- lo tiene todo ciudadano; la acción logra su finalidad (poner en movimiento los órganos jurisdiccionales), cualquiera que sea quien la proponga, mediante la presentación de la demanda (acto típico de iniciación del proceso). La legitimación es un requisito de admisión de la pretensión en cuanto al fondo, no de la existencia del proceso. Para que el órgano jurisdiccional examine la pretensiones necesario que haya sido deducida por persona legitimada activamente y frente a la persona pasivamente legitimada. Y buena prueba de ello es que la falta de legitimación se examina en el proceso concreto,

[3] SABORIO VALVERDE RODOLFO Y OTROS, Derecho Procesal Administrativo Costarricense, pág 162

dentro de un proceso que existe. Otra cosa es que, a veces, por estar íntimamente ligado el problema procesal al problema de fondo, no pueda decidirse acerca de aquel sin examinar a la vez el problema de fondo.

El tratamiento jurídico de la legitimación será el propio de los requisitos procesales"[4]

En virtud de lo expuesto, estiman las suscritas que ante la falta de legitimación del reclamante lo procedente es rechazar ese extremo.

Por tanto, se declara sin lugar el recurso

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Voto salvado del licenciado Reyes Vargas. No comparte el suscrito lo resuelto y por ello salvo mi voto con sustento en las siguientes consideraciones.

Sobre la legitimación del recurrente. Nótese como el voto de mayoría en la presente sentencia en el encabezado párrafo segundo claramente se identifica a las parte del proceso teniendo que **Agencia Aduanal Xxx actúa *"en representación"* de Xxx S.A**.. sin embargo como puede observarse en el último párrafo de dicho voto de mayoría los dineros se devuelven a **Agencia Aduanal Xxx** en su condición de titular del derecho. Por lo anterior comparte el suscrito las consideraciones establecidas en su voto salvado por las licenciadas Barrantes Coto y Céspedes Zamora en lo que corresponde a la legitimación sobre el objeto.

---

[4] *JESÚS GONZALEZ PEREZ, Derecho Procesal Administrativo Hispanoamericano. Página 116,*

No obstante lo anterior y en criterio del suscrito existen otros elementos que deben ser considerados para denegar el presente recurso como de seguido se señalan.

Inexistencia de un Pago indebido. Es claro el petente en señalar como fundamento de su reclamo el numeral 62 de la ley General de Aduanas número 7557, norma que regula expresamente el plazo de prescripción del derecho a reclamar dice "lo pagado indebidamente" en implícita pero clara referencia a la figura del pago indebido.

Osterling Parodi y Castillo Freyre en su trabajo "Algunas Consideraciones acerca del pago Indebido" nos señalan:

"Concepto. Al abordar el estudio del pago indebido advertimos que éste constituye una diáfana proyección moral en el Derecho.
Sin duda alguna, el contenido ético del pago indebido reconoce el principio según el cual por Derecho Natural no es conforme a la equidad hacerse rico sin derecho y en detrimento de otro -jure naturae aequum est neminem cum alterius detrimento et injuria fieri locupletiorem-. En este sentido, cuando por error se ejecuta una prestación sin que haya existido obligación de verificarla, se configura un pago indebido, un pago falto de equidad y, por tanto, contrario a la justicia; el cual se convierte -a nuestro modo de ver- en causa eficiente del derecho a exigir y de la obligación de restituir lo ilegítimamente pagado. A entender de Eugène Petit1, cuando una persona paga por error lo que no debe, es justo que el que ha recibido el pago no se enriquezca a su costa, y que esté obligado a devolver lo que le ha sido pagado.
En efecto, si se acepta el cumplimiento de una prestación sobre la cual no se tenía derecho y que por error fue ejecutada, un elemental principio de justicia obliga a restituirla.
Por ello, Cazeaux y Trigo Represas2 conciben al pago indebido como aquel que no habilita al accipiens para retener lo percibido, sino que, por el contrario, faculta al solvens para promover una acción de repetición destinada a la restitución de lo dado en pago."

En otras palabras podemos resumir que existe un pago indebido cuando, por error, coacción, o amenaza se ejecuta una prestación sin que haya existido obligación de verificarla.
Así claro el concepto del pago indebido verifiquemos si en el caso existió el mismo.

El fundamento de hecho señalado por el recurrente y acogido por la mayoría para solicitar y autorizar la repetición de lo pagado lo es la existencia de la autorización número veinticuatro mil ciento veintitrés extendida por la Administración Tributaria de San José para que la sociedad **xxx** desalmacene en aduana o compre en el mercado nacional las referidas mercancías sin ***previo pago*** de los impuestos de Ventas conforme los numerales 14 de la Ley Del Impuesto General Sobre Las Ventas y 27 de su Reglamento, autorización visible en copia a folio nueve de los autos.

Por su parte las normas señaladas como de fundamentación para la autorización de cita, en lo de interés señalan:

"CAPITULO V. De la determinación del impuesto de la liquidación y pago y de las disposiciones generales. ARTICULO 14.- Determinación del impuesto.

El impuesto que debe pagarse al Fisco se determina por la diferencia entre el débito y el crédito fiscales que estén debidamente respaldados por comprobantes y registrados en la contabilidad de los contribuyentes.
El débito fiscal se determina aplicando la tarifa de impuesto a que se refiere el artículo 10 de esta Ley al total de ventas gravadas del mes correspondiente.
Así como el impuesto pagado por concepto de primas de seguro que protegen bienes, maquinaria e insumos directamente incorporados o utilizados en forma directa en la producción del bien o la prestación de servicios gravados.
El crédito fiscal se establece sumando el impuesto realmente pagado por el contribuyente sobre las compras, importaciones o internaciones que realice durante el mes correspondiente. El crédito fiscal procede en el caso de adquisición de mercancías que se incorporen físicamente en la elaboración de bienes exentos del pago de este impuesto, así como sobre la maquinaria y equipo que se destinen directamente para producir los bienes indicados.
Asimismo, el crédito fiscal se otorgará sobre la adquisición de mercancías que se incorporen físicamente en la producción de bienes que se exporten exentas o no del pago de este impuesto.
Cuando el crédito fiscal sea mayor que el débito, la diferencia constituye un saldo del impuesto a favor del contribuyente.

El crédito fiscal por compras locales debe estar respaldado por facturas o comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria.
(Así reformado su último párrafo por el artículo 25 de la Ley de Justicia Tributaria Nº 7535 de 1º de agosto de 1995) *(Así reformado su párrafo tercero por el artículo 15 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, de 4 de julio del 2001)*

"Artículo 27.- Ordenes especiales para autorizar adquisiciones sin el pago del impuesto.

La Administración Tributaria está facultada para otorgar órdenes especiales a fin de que los declarantes o contribuyentes, puedan efectuar adquisiciones de mercancías sin el pago previo del impuesto, cuando no puedan compensar el crédito fiscal o se les dificulte su aplicación contra aquel que deban pagar, en los casos siguientes:

a) A los declarantes productores de mercancías exentas, incluso las empresas dedicadas a la actividad avícola, sobre las materias primas, insumos, maquinaria, equipo, sus partes y repuestos, "búnker", el diesel, el gas, la energía eléctrica, envases y material de empaque que utilicen directamente en la producción; asimismo, el equipo y materiales utilizados en los laboratorios de control de calidad de sus productos. En el caso del "búnker", el diesel, el gas y la energía eléctrica, debe demostrarse satisfactoriamente ante la Dirección, la proporción del gasto total incurrido, imputable en forma directa a la producción de artículos exentos.

(Así reformado por artículo 1° del decreto ejecutivo N° 31064 de 14 de febrero de 2003).

b) A los exportadores, incluso los que operen bajo el régimen de admisión temporal, sobre las materias primas, insumos, maquinaria, equipo, sus partes y repuestos, envases y material de empaque, que utilicen directamente en la producción; asimismo, los servicios gravados que se incorporen en ella; además, el equipo y materiales utilizados en los laboratorios de control de calidad de sus sproductos.

c) A los contribuyentes sobre la maquinaria de alto valor que utilicen directamente en el proceso productivo; y

d) A los contribuyentes que también fabriquen mercancías exentas o para la exportación, se les podrán otorgar todos los beneficios incluidos en los incisos anteriores, excepto el referido a los insumos, en los que la orden especial se limitará a autorizar el no pago del impuesto proporcionalmente con base en la relación que surja entre el monto de las exportaciones y el total de sus ventas.

e) A contribuyentes o comerciantes, que efectúen más del cincuenta por ciento (50%) del total de sus ventas a instituciones del Estado, a empresas que gocen de la exención del impuesto de ventas o bien a exportadores, declarantes comercializadores y productores de mercancías exentas. También a los comerciantes exportadores sobre las mercancías destinadas a la exportación así como sobre los empaques o envases que se utilicen en la presentación, conservación o higiene de las mercancías respectivas. Para los comerciantes de mercancías exentas procederá otorgar órdenes para autorizar adquisiciones sin el pago del impuesto por la compra de empaques o envases que se utilicen en la presentación, conservación o higiene de las mercancías respectivas.

A contribuyentes o declarantes que generen y/o distribuyan, transmitan o vendan energía eléctrica, cuando un 35% o más del total de sus ventas, se encuentren constituidas por ventas exentas o sujetas a la tarifa diferenciada del 5%.

(Así reformado por artículo 2° del Decreto Ejecutivo N° 31064 de 14 de febrero de 2003).

f) Las empresas que generan y/o distribuyan, transmitan o vendan energía eléctrica podrán solicitar ordenes especiales para adquirir maquinaria y equipo, así como los transformadores y cables de alta tensión y de materiales utilizados exclusivamente para su protección y aislamiento.

Con la excepción de las empresas indicadas en el párrafo anterior no procede otorgar la autorización para la adquisición sin el pago del impuesto: material eléctrico que se utilice en las instalaciones eléctricas de toda índole, de transformadores y cables de alta tensión y de materiales utilizados para su protección o aislamiento. Tampoco procederá la autorización, para las compras de plantas eléctricas con capacidad igual o menor de 2500 KW, requeridas para atender emergencias o cortes de picos , de materias primas, envases y material de empaque que se utilice directamente en la fabricación de muestras de artículos exentos , ni para los materiales utilizados en la construcción para el montaje de maquinaria.

(Así reformado por el artículo 3° del Decreto Ejecutivo N° 28096- H del 24 de agosto de 1999)

Como se puede observar las normas de cita regulan la figura del pago diferido del impuesto como mecanismo para facilitar el cumplimiento de la obligaciones tributarias a empresas que se estiman como de interés para el desarrollo económico del país mas conlleva una liberación del pago del tributo. En este sentido es claro que la terminología utilizada por la mayoría que asimila y utiliza indiferentemente los conceptos autorización con de de exoneración resultan contrarios a derecho por ende la existencia de un pago indebido, desde el punto de vista legal es inexistente y por ello existe una falta de derecho sobre el objeto del reclamo que obligaba a declarar sin lugar el recurso.

Dick Rafael Reyes Vargas