Sentencia N° 083-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con treinta y dos minutos del treinta de marzo del año dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por el agente aduanero **XXXXX, de la Agencia de Aduanas XXXXX**, en representación del importador **XXXXX** contra la resolución **AL-DT-SS-2811-2005 del 16 de diciembre de 2005, de la Aduana de Limón.**

RESULTANDO

I. Que mediante declaración aduanera número **XXXXX** el agente aduanero **XXXXX**, de la Agencia de Aduanas **XXXXX,** en representación del importador **XXXXX,** solicitó el despacho de la mercancía descrita como **"mini excavadora con giro máximo de 360 grados"** (ver declaración aduanera original adjunta al expediente)

II. Que el agente aduanero **XXXXX**, de la Agencia de Aduanas **XXXXX,** presentó el **10 de noviembre de 2005** a la Aduana **de Limón**, reclamo administrativo por pago indebido, pues en razón de la existencia de la nota de exoneración **N°12485 del 20 de setiembre del 2005**, solicita la devolución de la suma de **¢1.512.303.27** (folios **01-02**)

III.- La Aduana de Limón, mediante resolución **RES-AL-DT-SS- 2811-2005 del 16 de diciembre de 2005**, rechazó la solicitud planteada por la Agencia de Aduanas, por considerar que la ley que exonera la mercancía amparada a la declaración aduanera número **XXXXX** rige sin carácter retroactivo a partir del **06 de octubre de 2004** (folios **09 -11**)

IV.- El día **23 de diciembre de 2005**, el señor **XXXXX**, en su condición de agente aduanero de la Agencia de Aduanas **XXXXX**, interpuso ante la Aduana los recursos de reconsideración y apelación contra la resolución indicada en el punto anterior (folios **12 -14**)

V. La Aduana de **Limón** emite la resolución **RES-AL-AL-092-2006 del 26 de enero de 2006**, en virtud de la cual rechaza el recurso de reconsideración planteado y emplaza al interesado ante este Tribunal (folios **31-38**)

VI. Que el agente aduanero **XXXXX**, se apersona ante este Tribunal el **01 de marzo de 2006**, señalando en resumen lo siguiente:

- *Que de conformidad con los artículos 27 de la Constitución Política y 5 de la Ley 7293 en concordancia con el artículo 5 del Decreto Ejecutivo 21281-MAG-H-MEIC, se planteó solicitud para acogerse a los beneficios de la exoneración y que por razones fuera de su alcance la Comisión Técnica de Insumos Agropecuarios no se encontraba nombrada.*

- *Que el Decreto Ejecutivo 31939-MAG-H-MEIC, no otorga exoneraciones de impuestos, pues de acuerdo con el artículo 5.b del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es materia privativa de ley.*

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

Redacta la licenciada Contreras Briceño; y,

CONSIDERANDO

I.- OBJETO DE LA LITIS: Determinar si respecto de la declaración aduanera **XXXXX**, existió efectivamente un pago indebido por ser procedente aplicarle la nota de exoneración **N°12485 del 20 de setiembre del 2005**, lo que de ser afirmativo generaría aceptar la petición del recurrente en relación con la devolución de impuestos por el monto de **¢1.512.303.27** solicitada por la Agencia de Aduanas **XXXXX,** en representación del importador **XXXXX**

II.- SOBRE LA ADMISIBILIDAD DEL RECURSO DE APELACIÓN ANTE ESTE TRIBUNAL: Que de previo, se avoca este Órgano al estudio de admisibilidad del presente recurso de apelación conforme con lo dispuesto por el artículo 198 de la Ley General de Aduanas, es decir, a determinar 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 **23 de diciembre de 2005** recurso de apelación contra la resolución final número **RES-AL-DT-SS- 2811-2005 del 16 de diciembre de 2005,** cabe señalar que por no consignarse en el acta de notificación la fecha en que esta se practicó se tiene por presentados los recursos dentro del plazo de ley (folios **11-12**). Asimismo, el recurso fue establecido por el agente aduanero **XXXXX**, de la Agencia de Aduanas **XXXXX**, en representación del importador **XXXXX**, constando en expediente la respectiva acreditación del agente de aduana (folio **40**) en relación con las casillas **2,4 y 60** de la declaración aduanera cuya revisión se pide. Siendo entonces que en la especie, se cumplieron

con los requisitos de procedibilidad, y por ello estima este Tribunal como bien admitido el recurso de apelación.

III.- SOBRE EL FONDO:

Que al ser el objeto de la presente litis la aplicación o no de la nota de exoneración, indicaremos brevemente que, existen diversas teorías sobre la naturaleza de la exención tributaria, las teorías modernas se inclinan por atribuirle efectos a la exención en el momento del nacimiento de la obligación tributaria; por su parte el artículo 61 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios define la exención como *"la dispensa legal de la obligación tributaria"*, de acuerdo con esta posición, la exención no incide sobre el nacimiento de la obligación tributaria, sino sobre su exigibilidad. Al margen de la adhesión a una u otra de las tesis, podemos decir que la exención, en todo caso, afecta el momento de la determinación de la obligación tributaria, en relación con este tema, en el artículo *"Régimen Procedimental de los Incentivos Tributarios: Incidencia de su Configuración como Créditos de Impuesto o como Exenciones"*, el Dr. Torrealba Navas señala:

> *"…Aun en el caso de la teoría de la dispensa legal, puede decirse que la determinación es un elemento de la exigibilidad de las obligaciones tributarias, de modo que una obligación nacida pero no determinada no es exigible. Así, a la hora de determinar la obligación tributaria debe aplicarse las exenciones que correspondan..."*

Tenemos que el día **05 de mayo de 2004**, mediante declaración aduanera **XXXXX** se nacionalizó 01 bulto consistente una mini excavadora, y no es sino hasta más de un año después (**20/09/2005**) que la Oficina de Exenciones del Ministerio de Hacienda emitió la nota de exoneración N**°12485**, con la cual se otorga exención de

todo tributo (ver folio **7**), la misma establece como fundamento legal la Ley N°7293 del 31/03/1992 y el Decreto N°31939 de fecha 20/08/2004 (vigente desde el 06/10/2004). De forma que, en la especie se configuró el hecho generador de la obligación tributaria aduanera sin que existiera la nota de exención que da nacimiento a la dispensa del pago, al respecto sostiene el Dr.Torrealba en el escrito *"La Exencion: Dispensa legal de la obligación tributaria o modalidad del hecho generador?"::*

> *"…A manera de ejemplo, podemos tomar el caso de las exenciones en los tributos de importación que requieren de un procedimiento administrativo que culmina con la emisión de la llamada "nota de exención". Esta nota se obtiene normalmente **antes** de proceder a la importación definitiva de los bienes, y, por tanto, antes de que se complete el hecho generador de los distintos tributos que recaen sobre la importación. Es evidente, que, al conceder la "nota", el ente administrativo comprueba que se den los requisitos legales que dan origen a la exención. Por lo tanto, puede sostenerse que el acto administrativo representado por la nota de exención declara el nacimiento de la exención, que se produce **antes** de que nazca la obligación tributaria: ésta nacerá luego, con la **aceptación de la póliza**.[1] Así, la exención de los tributos de importación que nos ocupa, en tanto **dispensa legal**, nace en forma **independiente** del nacimiento del hecho generador..."*

Cabe aclarar que el hecho de haberse consignado en la declaración aduanera **XXXXX** que *"…se gestiona exoneración de impuestos mediante contrato, se pagan y posteriormente una vez aprobada la solicitud se solicitará la devolución …"*, es un factor que refleja la expectativa de derecho que existía de obtener la exoneración para la mercancía importada, pero que en definitiva era insuficiente para que esta

[1] Recordemos que en los distintos impuestos que gravan la importación se incluye como momento en que se entiende realizada la "importación" el de la aceptación de la póliza, que es un acto administrativo.

procediera, pues de previo debían cumplirse una serie de requisitos por parte del interesado y contar con el aval de las diferentes entidades públicas competentes, a saber, Comisión Técnica de Exoneración de Impuestos a los Insumos Agropecuarios del Ministerio de Agricultura y Ganadería y la Oficina de Exenciones del Ministerio de Hacienda.

Veamos de seguido lo establecido por la normativa nacional, a fin de determinar si en el caso concreto, se cumplió con el trámite establecido a efectos de conceder la exoneración en este caso. La Ley N°7293 *"Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones"*, contempla en su artículo 5 la exoneración para el tipo de bienes importados, al indicar en lo de interés:

> *"Exonérase de todo tributo y sobretasas, la importación de maquinaria, equipo, insumos para la actividad agropecuaria, así como las mercancías que requiera la actividad pesquera, excepto la pesca deportiva. Asimismo, exonéranse de todo tributo y sobretasas, excepto de los derechos arancelarios, las materias primas para la elaboración de los insumos para la actividad agropecuaria y para el empaque de banano.* ***Lo anterior se regulará conforme a las listas que al efecto elaborará el Poder Ejecutivo.*** *Este beneficio será extensivo para el combustible, en el caso de la actividad pesquera antes mencionada. La actividad agropecuaria comprende la actividad agrícola, la avícola, la apícola, la pecuaria, la porcicultura y la acuícola, entre otras..." (el resaltado es nuestro)*

Según lo expuesto, vía ley se estableció la condición de que para que proceda la exoneración de las mercancías contempladas en el numeral citado, debía existir de previo la respectiva lista elaborada por el Poder Ejecutivo, lo cual sucedió hasta el 20/08/2004 fecha en la cual se emitió el *Reglamento de Exoneración a la Actividad Agropecuaria Fundamentada en el Art. 5 de la Ley Reguladora de Exoneraciones*

Vigentes, Derogatorias y Excepciones, mismo que entró en vigencia el 06/10/2004, es decir aproximadamente 5 meses después de que se nacionalizó la mercancía, por lo que es improcedente pretender la aplicación retroactiva de ese Decreto y de una nota de exoneración.

Tómese en consideración que es un principio esencial del derecho la prohibición de retroactividad de los reglamentos, incluidos aquellos que desarrollan los términos de una ley, como acontece en el presente caso, pues los efectos de estos nacen a partir de su entrada en vigencia no antes, y en ese sentido es reconocido por la doctrina:

> *"…el reglamento ejecutivo posee dos tipos de contenidos: unos, meramente repetitivos de los de la ley que desarrolla; otros, nuevos, que complementan las normas de aquélla. Los primeros no se retrotraen en modo alguno: son simplemente normas repetitivas, cuya eficacia proviene no de si mismas, sino de la ley. Y tampoco hay razón para retrotraer al origen la eficacia de los segundos:* ***estos contenidos no pueden obligar sino a partir de la fecha de entrada en vigor del reglamento****. De otra forma, podría llegarse a la conclusión absurda de que todas las leyes que desarrollan la Constitución se retrotraen en su entrada en vigor al 29 de diciembre de 1978, fecha inicial de la vigencia de ésta…". (J. A., SANTAMARIA PASTOR: Apuntes de Derecho Administrativo, I, Madrid, 1987, p. 291).*

Debe aclararse que si bien es cierto, es posible aceptar la retroactividad de normas siempre que no se lesionen derechos o intereses de persona alguna, también es verdad que para que ello ocurra, deben necesariamente existir los motivos para su adopción desde la fecha en que se pretende aplicar la disposición, sobre este tema ha señalado la Procuraduría General de la República:

> *"…la retroactividad del reglamento está condicionada a que no se lesione derecho o interés de persona alguna. Por consiguiente, si la aplicación retroactiva lesiona los derechos o intereses de un tercero debe entenderse prohibida, aún cuando beneficie al destinatario directo. En segundo término, es necesario que "desde la fecha señalada para el inicio de su efecto existan los motivos para su adopción", lo que significa que desde ese momento podía haberse adoptado la disposición o acto favorable al administrado..." (Dictamen C-058-2004).*

Por ende, es permitida la retroactividad cuando beneficia a la persona, sin afectar a terceros, sin embargo en tratándose de reglamentos y actos administrativos es necesario que, además los motivos que justifican la retroactividad existan desde la fecha señalada para inicio de sus efectos. Lo que conlleva que al momento en que se retrotrae la eficacia del reglamento, la situación podía haber sido regulada en los mismos términos en que actualmente se hace. El presupuesto apuntado no se configura en la especie, pues para poder aplicar la exoneración de la Ley 7293 se necesitaba la existencia de la lista elaborada por el Poder Ejecutivo que definiera que mercancías estaban cubiertas por la exoneración, como bien sostiene el recurrente, no es el Decreto 31939-MAG-H-MEIC el instrumento jurídico que concede la exoneración (pues esa es materia reserva de ley), sino que lo es la ley antes indicada; sin embargo debe tenerse en cuenta que antes de la promulgación de ese reglamento ejecutivo, se desconocían cuales bienes gozarían de la exoneración establecida de forma general en el numeral 5, teniendo como objetivo regular la aplicación de ese numeral referente a la exoneración de los tributos a la importación de maquinaria, equipo, e insumos para la actividad agropecuaria, así como las mercancías que requiera la actividad pesquera. De previo a la existencia del decreto, para el interesado tan solo había una posibilidad o expectativa de derecho de que el tipo de mercancía importada por la empresa **XXXXX**, se encontraría contemplado dentro de la lista que ordenaba elaborar la

Ley, siendo esta la razón por la cual la Oficina de Exenciones, fundó el otorgamiento de la nota de exoneración en ambas disposiciones normativas.

IV. En razón de las consideraciones fácticas y legales expuestas, este Órgano determina que lleva razón la autoridad aduanera, al rechazar el reclamo administrativo presentado, por considerarse improcedente aplicar la nota de exoneración **N°12485** a las mercancías amparadas a la declaración aduanera **XXXXX**, y en consecuencia se procede a declarar sin lugar el recurso de apelación interpuesto.

POR TANTO

Con base en las facultades otorgadas por el artículo 91 del CAUCA, artículos 203, 204, 205 de la Ley General de Aduanas, y demás consideraciones de hecho y de derecho expuestas, por unanimidad se declara sin lugar el recurso. Se confirma la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Remítase el expediente a la oficina de origen.

Notifíquese,

Shirley Contreras Briceño
Presidenta

Alejandra Céspedes Zamora **Elizabeth Barrantes Coto**

Dick Rafael Reyes Vargas **Desiderio Soto Sequeira**

Luis Alberto Gómez Sánchez **Mariela Chacón Salas**