

Para ver aviso legal de clic en el siguiente Hipervínculo
(NECESITA CONEXIÓN A INTERNET)
<http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

TEMA: JURISPRUDENCIA SOBRE LAS UTILIDADES DE SOCIEDAD ANÓNIMA.

Índice de contenido

| | |
|-----------------------------------------------|----|
| 1 JURISPRUDENCIA..... | 1 |
| a) Sobre la capitalización de Utilidades..... | 1 |
| b) Jurisprudencia Constitucional..... | 16 |

1 JURISPRUDENCIA

a) Sobre la capitalización de Utilidades.

[SALA PRIMERA]¹

Resolución 186-F-91.TRI

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.- San José, a las nueve horas cincuenta minutos del veintitrés de octubre de mil novecientos noventa y uno.

Proceso contencioso administrativo -especial tributario- establecido en el Tribunal Superior Contencioso Administrativo, Sección Segunda, por "Molinos de Costa Rica S.A.", representada por sus apoderados generalísimos Lic. Harry Zurcher Acuña, abogado, de este vecindario, y Rafael Carrillo Lara, ingeniero eléctrico, vecino de Alajuela; contra el "Estado", representado por la Procuradora Adjunta, Licda. Magda Inés Rojas Chaves, abogada, vecina de San José. Todos son mayores y casados.

RESULTANDO:

1.- Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, la actora planteó proceso especial tributario, cuya cuantía se fijó en seis millones setecientos cincuenta mil colones, a fin de que en sentencia se declare: "... contrario a derecho la resolución de la Dirección General de Tributación Directa número 103/87 de las doce horas y veinte minutos del veintiocho de julio de mil novecientos ochenta y siete y la sentencia del Tribunal Fiscal Administrativo número 32 de las trece horas del trece de abril de mil novecientos ochenta y ocho, en cuanto consideran, acogiendo el traslado de la Sección de Estudios Especiales del Departamento de Auditoría Fiscal de la Dirección General de la Tributación Directa número EE-126/86 de 2 de diciembre de 1986, que la disminución del capital de nuestra representada por la suma de ₡31.444.415,10 que tuvo su origen en una revaluación de activos, debe de considerarse como una distribución de dividendos, gravados con el 15% que da un monto de ₡4.716.662,25, al que adiciona el recargo del 25% por falta de retención (artículo 98 del Código Tributario), sean ₡1.170.165,55 para formar un gran total de ₡5.805.827,80 que debe descargarse del cobro efectuado con base en dicho acto administrativo. Que se obligue al Estado al pago de las costas correspondientes."

2.- La representación estatal contestó negativamente la demanda y opuso la excepción de falta de derecho.

3.- El Tribunal Superior Contencioso Administrativo, Sección Segunda, integrado por las Jueces Superiores licenciadas Míriam Anchía Paniagua, Sonia Ferrero Aymerich y Anabelle León Feoli, en sentencia dictada a las 9 horas del 13 de junio de 1989, resolvió: "Se acoge la excepción de falta de derecho. En consecuencia, se declara sin lugar la demanda y la improcedencia de la acción. Se impone a la actora el pago de ambas costas.". El Tribunal fundamentó su fallo en las siguientes consideraciones que redactó la Juez Ferrero Aymerich: "I.- Hechos probados: De importancia para la resolución de este asunto, se enlistan los siguientes extremos demostrados: a) que en Asamblea General Ordinaria y Extraordinaria de la empresa, celebrada el primero de diciembre de mil novecientos ochenta y tres, artículo tercero, se acordó transformar el capital social de dólares a colones así como llevar al rango de capital acciones, el saldo del superávit por

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

revaluación de activos productivos por un monto de treinta y un millones cuatrocientos cuarenta y cuatro mil cuatrocientos quince colones y la suma de cuatro millones ciento noventa y cinco mil quinientos ochenta y cinco colones de utilidades no distribuidas disponibles, para un total de capital de acciones de la compañía, de doscientos ocho millones quinientos mil colones (folios 9 y 10 de las Hojas de Trabajo); b) que en Asamblea General Extraordinaria celebrada el dieciséis de febrero de mil novecientos ochenta y cuatro, los accionistas acordaron, en vista de que el capital de acciones es muy alto en relación con las necesidades de la empresa, reducirlo en la suma de treinta y cinco millones cuatrocientos mil colones y por ende, disminuyó el valor nominal de las acciones en doscientos treinta y seis colones cada una y acordó reintegrarla a los accionistas (folios 11 y 12 de las Hojas de Trabajo); c) que en Asamblea General Extraordinaria celebrada el veintinueve de febrero del último año citado, acordó modificar el artículo tercero de la sesión celebrada el primero de diciembre del año anterior, y llevar al rango del capital de acciones, el saldo del superávit por revaluación de activos productivos que muestran los estados financieros por un monto de un millón quinientos setenta y dos mil doscientos veinte dólares setenta y cinco centavos y doscientos veintisiete mil setecientos setenta y nueve dólares veinticinco centavos de utilidades no distribuidas disponibles, en consecuencia, el valor nominal de la acción se fijó en ciento cuarenta y seis dólares cada una (folios 12, 13, 14 y 15 de las Hojas de Trabajo; hecho tercero de la demanda aceptado en parte, folios 41 y 55 fte. del principal, párrafo 4) del traslado EE-126/86, folio 1 del administrativo); ch) que en Asamblea General Extraordinaria de accionistas, celebrada en la misma fecha indicada en el acápite anterior, por considerar que el monto del capital es muy alto en relación con las necesidades de la compañía, acordó reducirlo a la suma de un millón ochocientos mil dólares, disminuyendo el valor nominal de las acciones en doce dólares cada una, disminución que se dispuso reintegrar a los socios (folios 15 y 16 de las Hojas de Trabajo; hecho quinto de la demanda contestado afirmativamente, folios 41 y 42 fte. y 55 vto. del principal; traslado dicho, folio 1 del administrativo); d) que la Sección de Auditoría Fiscal de la Tributación Directa, mediante traslado EE-126/86 de dos de diciembre de mil novecientos ochenta y seis, notificado a la empresa el veintinueve de enero de mil novecientos ochenta y siete, modificó la declaración del Impuesto sobre la Renta del período fiscal ochenta y cuatro, así: treinta y seis millones de colones por distribución de superávit por revaluación de activos y utilidades no distribuidas, para un impuesto de cinco millones cuatrocientos mil colones, más el veinticinco por ciento de

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

recargo que asciende a un millón trescientos cincuenta mil colones, lo que arroja un total de seis millones setecientos cincuenta mil colones (traslado y notificación dichos, folios 1, 2, 3 y 4 del administrativo; hecho sétimo de la demanda contestado afirmativamente, folios 42 fte. y 55 vto. del principal); e) que la empresa, por memorial recibido el once de marzo de mil novecientos ochenta y siete, impugnó el traslado indicado. La Dirección General de la Tributación Directa, en resolución número R-103/87 de doce horas veinte minutos del veintiocho de julio, notificada el primero de setiembre, ambas fechas del año mil novecientos ochenta y siete, y en cuanto al traslado número EE-126/86, confirmó lo resuelto por la Auditoría Fiscal (folio 18 al 114, ambos inclusive del administrativo; hecho octavo de la demanda contestado afirmativamente, folios 42 fte. y 55 vto. del principal); f) que mediante escrito recibido el veintitrés de setiembre del último año citado, la actora interpuso recurso de apelación, el que le fue admitido por auto número 84/87 de doce horas cuarenta minutos del siete de octubre (folios 115 a 122, ambos inclusive del administrativo; hecho noveno de la demanda contestado afirmativamente, folios 42 y 43 fte. y 55 vto. del principal); g) que la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, en resolución número 32 de trece horas del trece de abril, notificada el seis de junio, ambos meses del año mil novecientos ochenta y ocho, confirmó lo resuelto en cuanto al extremo ahora impugnado, y dio por agotada la vía administrativa (folios 125 a 134 del administrativo; hecho décimo de la demanda contestado afirmativamente, folios 43 fte. y 55 vto., del principal); h) que esta demanda fue presentada el catorce de junio de mil novecientos ochenta y ocho (escrito y razón de recibido, folios 19 fte. y vto. y 20 fte.; hecho décimo primero aceptado por el Estado, folios 43 fte. y 55 vto., todos del principal); i) que según certificación del Contador Público Autorizado, Víctor Manuel Seas Gómez, la empresa el treinta de setiembre de mil novecientos ochenta y tres, incrementó por revaluación, diferentes cuentas de activos fijos y creó la cuenta "Superávit por revaluación", con un crédito por treinta y tres millones setecientos seis mil doscientos setenta y siete colones cuarenta y cinco céntimos y, el dos de enero de mil novecientos ochenta y cuatro, disminuyó la cuenta de superávit por revaluación en treinta y un millones cuatrocientos cuarenta y cuatro mil cuatrocientos quince colones diez céntimos y la cuenta "utilidades por distribuir" en tres millones ochocientos veinticuatro mil quinientos veintidós colones ochenta y cinco céntimos, y acreditó a la cuenta capital de acciones, la suma de treinta y cinco millones doscientos sesenta y ocho mil novecientos treinta y siete colones noventa y cinco céntimos, para luego, afectar en ese mismo monto, la cuenta en

comentario -capital de acciones-. Indica asimismo que, el dos de enero y el treinta de abril de ese mismo año, disminuyó utilidades distribuidas en setecientos treinta y un mil sesenta y dos colones cinco céntimos, para una disminución total del capital social de treinta y seis millones de colones (dictamen de folios 33, 34 y 35 del principal). II.- Hechos no probados: Que no está demostrado en autos que los socios de la actora estén domiciliados en el extranjero (los autos). III.- El representante de la empresa, aduce que el artículo 63 de la Ley de Renta al igual que el inciso 2) del ordinal 64, se refieren a utilidades o beneficios generados en actividades de la empresa que los distribuye a los socios, y que, la disminución de capital realizada, ni por su forma ni por su fondo, puede ser considerada como una distribución disimulada de utilidades, pues tiene su origen en una revaluación de activos sin que corresponda, a ningún beneficio producido o realizado por la sociedad, por lo que no procede el gravamen impuesto. Sigue expresando que el artículo 8 del Código Tributario, tiende a que el gravamen se aplique sobre la realidad de los hechos generadores, independientemente de las estructuras jurídicas, por lo que es necesario desentrañar esa realidad para hacer una efectiva aplicación del tributo. Expresa que la revaluación de activos, tiene el propósito de mantener la integridad del capital de la sociedad; es un aumento al patrimonio por simple estimación de nuevos valores, donde no ha existido venta ni transferencia de ninguna naturaleza, por lo que se trata de un movimiento contable interno que afecta exclusivamente el capital de la empresa y que, en caso de distribuirse, igualmente afecta en forma exclusiva dicho capital, y no a las utilidades de la sociedad, ya que de lo que se trata con eso, es reintegrar parte del patrimonio a los socios por pertenecerles, principio contemplado en la contabilidad, que en resguardo de esa integridad patrimonial, impide distribuir dividendos con origen en revaluaciones de activos y de hacerse, tales deben afectar el capital y no las utilidades de la empresa. Concluye el personero de la actora manifestando que los actos impugnados, han realizado una mala aplicación de los artículos 63 y 64 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, al gravar como utilidades distribuidas la disminución de capital, en el aumento que tuvo su origen en el superávit por revaluación, ya que jamás puede considerarse una distribución a los socios del superávit por revaluación como una distribución de dividendos, sino como una distribución de capital. IV.- Que de otro lado, la representación estatal expresa, que el artículo 63 de la Ley de Impuesto sobre la Renta grava los dividendos y participaciones sociales así como cualquier otra clase de beneficio pagado a los socios domiciliados en el país, en tanto el inciso 2) del 64 grava

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

las mismas situaciones, empero, a socios domiciliados en el extranjero, y que en ambos casos, el objeto del tributo es gravar los beneficios del tipo que sean, generados

en el país y distribuidos a los socios y que en efecto, la distribución del saldo por revaluación de activos, así como la disminución del capital social, son movimientos contables de una misma operación tendente a evadir el pago del tributo, por lo que, en vez de distribuir dividendos, originados por la existencia de un superávit por revaluación de activos, la empresa optó por capitalizar el superávit y simultáneamente disminuyó el capital social y lo reintegró a los socios. Indica que la disminución del capital no tiene fundamento alguno, sino que lo que se trató fue de distribuir dividendos. Recalca que en el caso que se examina, no se grava la disminución de capital en sí mismo, sino la distribución de los dividendos producto del superávit, ya que los dividendos, precisamente se originan en la existencia de ese superávit. Que al manifestar la actora que la Administración está estableciendo un nuevo hecho imponible y la creación de un nuevo impuesto sobre el capital, olvida que el hecho generador del impuesto sobre dividendos es la participación que tiene cada accionista en las utilidades o beneficios de la empresa, y deja de lado el artículo 44 del Reglamento que preceptúa que el superávit por revaluación de activos -diferencia entre el aumento de revaluación y el incremento de la depreciación-, está sujeto al pago del impuesto establecido por los artículos 63 y 64 de la Ley. Manifiesta que además, para que un superávit producto de una revaluación de los activos no sea gravado, debe realizarse una efectiva capitalización del superávit, lo que no se puede concebir si inmediatamente, se decide disminuir el capital por ese mismo monto por medio de dos operaciones contrarias, la última de las cuales deja sin efecto ni valor la primera -capitalización-, por lo que debe entenderse que cuando se dispone distribuir el superávit, está en el fondo distribuyendo utilidades, sujetas a gravamen, por lo que se rechaza la supuesta ilegalidad del artículo 44 del Reglamento a la citada Ley. Expresa que si la revaluación de activos fijos tiene el propósito de mantener la integridad del capital de la sociedad, si es un aumento del patrimonio social por simple estimación de nuevos valores, donde no ha existido ni venta ni transferencia de bienes de ninguna naturaleza, la disminución del capital tiene un efecto contrario a la revaluación, ya que precisamente disminuye el patrimonio social, afectando negativamente la integridad de ese capital y si esa revaluación se distribuye, hay un beneficio para alguien, que sin duda es el destinatario del monto distribuido. De otro lado, si la actora considera que en la especie resulta de aplicación el artículo 63 de la Ley de Renta, con la reforma de que fue objeto

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

por la Ley número 5909 de 6 de junio de 1976, hay que recordar que el término "utilidades" se refiere al beneficio, independientemente de su origen o procedencia, por lo que entonces puede comprender, el que se deriva de la distribución del superávit por revaluación de activos, haciendo la excepción respecto de las sociedades anónimas, en donde las utilidades se consideran distribuidas al cierre del ejercicio gravable, excepto si se realiza la efectiva capitalización de utilidades, lo que se aplica aún en el caso de sociedades no anónimas, en donde para que no se grave la distribución de utilidades, es requisito indispensable que éstas sean efectivamente capitalizadas. En relación con lo alegado por la empresa de que cuando los socios deciden repartirse el monto acumulado por superávit se trata de un reintegro de patrimonio y no una distribución de dividendos, aduce que en nuestro país, es gravada la distribución de dividendos o beneficios independientemente de su origen, por lo que aún y cuando la empresa decida distribuir el superávit por revaluación, debe cubrirse el impuesto sobre dividendos; disposición que se explica por cuanto el superávit por revaluación no es gravable en tanto se destine a una efectiva capitalización y esto supone un incremento permanente en el capital, por lo que no puede ser traspasado a los socios y precisamente, para que no haya tasación es indispensable que el superávit se exprese y permanezca como una parte del capital. Acota que lo actuado por la Administración lo fue precisamente con base en el artículo 8 del Código Tributario y aún y cuando alega que la mayoría de sus socios están domiciliados en el extranjero, en nada varía la situación, habida cuenta de que resulta de aplicación el artículo 64 de la Ley de Renta, que también impone el impuesto del quince por ciento, autorizando igualmente para no aceptar los pagos o créditos cuando obedecen a una maniobra para disminuir el impuesto a pagar. V.- Que antes de entrar al análisis de lo impugnado, se creó conveniente hacer un somero comentario de lo establecido por el Código de Comercio en cuanto a sociedades. De la relación de los numerales 18 incisos 9) y 13), 102, 142 y 155 se desprende que la escritura constitutiva debe contener entre otros, el monto del capital social; expresión del aporte de cada socio; modo de elaborar los balances y distribución de utilidades; responsabilidad de tales socios, el tipo de moneda en que debe constituirse; distribución de utilidades y que por medio de Asamblea, se acuerde la distribución de utilidades, todo lo cual, parece haber sido cumplido por la accionante, no obstante lo cual, este órgano discrepa de lo actuado por ella. En efecto, luego del estudio minucioso de lo acontecido en autos, comparte lo resuelto en las instancias administrativas. Ciertamente, y según se desprende del elenco de hechos probados, el dos de enero de mil novecientos ochenta y

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

cuatro, según se acordó el dieciséis de febrero siguiente, la actora disminuyó el capital social para volver a aumentarlo luego, capitalizando el superávit que tenía y acto seguido, volviendo a disminuirlo en la cantidad de treinta y seis millones de colones, reintegrándolo inmediatamente a los socios, situación que perjudica al fisco. No es que se niegue en ningún momento que las utilidades se capitalicen, en cuyo caso están exentas del pago del impuesto de dividendos; empero lo que no se acepta, es que esa capitalización en forma inmediata, se disminuya y sea reintegrada a los socios, lo que demuestra a todas luces, que no hubo tal capitalización, ya que un aumento de ese tipo, implica un incremento de capital pero de modo permanente, lo que demuestra que no puede ser traspasado a los socios en la forma que se hizo, ya que para que se de tal naturaleza -capitalización- es necesario que el superávit se haga constar y permanezca como una parte constitutiva del capital social, lo que no hizo la impugnante. El artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, concede facultades a la Administración, en cuanto dispone que el intérprete puede asignar el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo; sin que las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente obliguen al intérprete, que por el contrario, está autorizado para atribuir a las situaciones y actos ocurridos, una significación acorde con los hechos, cuando las formas jurídicas, sean manifiestamente inapropiadas a la realidad e impliquen una disminución de la cuantía de las obligaciones. Esta facultad discrecional concedida por la Ley a la Administración Tributaria, fue la que precisamente aplicó, y se acota ahora que en forma correcta, ya que se reitera, el aumento de capital y su disminución inmediata para reintegrarlo a los socios, no está amparado por la ley. Situación distinta se hubiera presentado si el aumento de capital fuera permanente, caso en el cual no procedería gravamen alguno. De acuerdo con lo expuesto, este Tribunal avala en un todo lo resuelto en vía administrativa, ya que al igual que ellos se concluye ahora, que lo que existió, fue una distribución de dividendos -distribución gravada por la ley-, por lo que en este aspecto, se confirman las resoluciones impugnadas. VI.- Que determinado lo anterior, corresponde ahora examinar, el porcentaje del impuesto de acuerdo con la normativa aplicable al caso, empero antes de ello, debe observarse que la empresa adujo que la Administración, violentando el numeral 139 del Código Tributario, había hecho mala aplicación del ordinal 63 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, al manifestar que la mayor parte de sus socios eran extranjeros. El artículo 719 del Código Civil preceptúa, que todo el que intente una acción u oponga una excepción debe demostrar los fundamentos en que se basa, y en el sub litem, nada de eso hizo la demandante; se limitó

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

a exponer una determinada situación sin aportar prueba alguna al respecto. No obstante ello, y de ser cierto lo aducido, en nada varía la situación, porque, se aplicaría el artículo siguiente -64-, el que contempla un impuesto similar. Por lo expuesto, arriba este órgano a la conclusión de que en la especie, resulta de aplicación el citado numeral 63 el que, luego de la reforma introducida por Ley número 6955 de 24 de febrero de 1984, expresa a la letra: "Los contribuyentes comprendidos en el inciso 2) del artículo 14, que paguen o acrediten dividendos de acciones de cualquier tipo o participaciones sociales a socios, o cualquier otra clase de beneficios asimilables a dividendos en efectivo, pagados o acreditados a personas físicas domiciliadas en el país, están obligados a retener el quince por ciento (15%) de tales sumas. La retención debe considerarse como pago único y definitivo del impuesto por tales conceptos y practicarse en la fecha en que se efectúe el pago o crédito que les den origen. Las sumas retenidas deben depositarse en el Banco Central de Costa Rica o en sus tesorerías auxiliares, dentro de los primeros quince días del mes siguiente a aquella fecha."; normativa que es la aplicable al período recalificado por disposición expresa de los Transitorios III y IV de la citada ley. Tal porcentaje del impuesto, fue desarrollado en igual forma por el Reglamento a la Ley de Renta, - Decreto número 2523-H de 28 de agosto de 1972 y sus reformas-, ya que si bien en sus inicios, contemplaba la retención -por las situaciones que ahora se analizan-, de un cinco por ciento únicamente, por Decretos ejecutivos números 15515-H de 27 de junio de 1984 y 15660-H de 31 de agosto de 1984, se modificó el porcentaje de la retención a un quince por ciento para el pago de dividendos a personas residentes en el país, disponiéndose en el último de ellos, que rige a partir del dos de marzo de ese mismo año. Lo anterior revela, que lo actuado por la Administración, está en un todo apegado a la ley; aspecto en el que también se comparte lo resuelto en ese sentido. VII.- Que de acuerdo con lo expuesto, lo procedente es acoger la defensa de falta de derecho, declarar sin lugar la demanda y la improcedencia de la acción. Artículo 59.1 inciso b) y 61.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. VIII.- Costas: Que por la forma en que se resuelve este asunto, se impone a la vencida el pago de ambas costas. Artículos 59.2 y 103 ibídem y 1027 del Código Procesal Civil."

4.- Los apoderados de la Sociedad actora formularon recurso de casación en el que manifestaron: "Nuestra representada considera y por lo tanto denuncia ante esa Corte, que la sentencia citada de la Sección Segunda del Tribunal Superior Contencioso

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

Administrativo infringe y viola: a) Los artículos números 63 y 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, número 837 de 20 de diciembre de 1946 y sus reformas introducidas por la Ley de Reforma Tributaria 1976, número 5909 del 16 de junio de 1976, y b) El artículo número 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, conforme a la exposición que seguidamente formulamos: Según consta en el expediente respectivo y lo confirman los hechos probados de la sentencia objeto de este recurso, nuestra representada disminuyó su capital social en la suma de ₡36.000.000.00 (treinta y seis millones de colones), la cual le fue gravada con el 16% al considerarla la Administración Tributaria como una distribución de dividendos, imponiendo a su vez una sanción del 25% sobre el tributo determinado por no haberse practicado la retención correspondiente. Esa disminución de capital incluyó y arrastró la suma de ₡31.444.415,10 (treinta y un millones cuatrocientos cuarenta y cuatro mil cuatrocientos quince colones con diez céntimos), correspondiente a una revaluación de activos fijos que previamente se había capitalizado, circunstancia que originó la demanda planteada en juicio contencioso administrativo contra el Estado, habida cuenta de que tal revaluación no podía considerarse como utilidades producidas por la empresa, afectas a ese tributo, sino que obedecía a un cambio contable de los activos de su propio capital, no alcanzado por el mismo. La sentencia que impugnamos utiliza como argumento y base para mantener o confirmar ese gravamen, según puede apreciarse en su considerando V, que no se produjo una capitalización real de la revaloración de activos, en cuyo caso el impuesto sería improcedente, sino que se distribuyó al disminuirse el capital social. Esta forma simplista de resolver el punto, elude y omite entrar a conocer el verdadero fondo de la cuestión cual es, que aunque se hubiera producido una distribución de la revaluación de activos, por su origen y consecuencias patrimoniales, siempre resulta ser una distribución de capital, y no de utilidades producidas por la sociedad que es lo que gravan los artículos 63 y 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Y es que en realidad, una distribución de capital entre los socios, ya sea que los activos de la empresa que lo representan se valoren altos (revaluación), mantengan su valor de registro, o se valoren bajo (devaluación), siempre se produce una distribución de capital y no de beneficios de la sociedad. Distinto es el caso de que existan utilidades acumuladas, pero esa no es la situación de análisis. Un ejemplo sencillo como ilustración confirma lo anterior: una empresa tiene activos fijos por ₡1.000.000.00 (un millón de colones) y dinero efectivo por ₡200.000.00 (doscientos mil colones); la asamblea general decide disminuir el capital en esta última cifra y distribuirla entre los socios. Puede hacerse

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

revalorando previamente los activos fijos o manteniendo los valores registrados en libros, pero en ambos casos los doscientos mil colones distribuidos provienen del capital y los activos fijos que permanecen en la empresa -revaluados o no- son exactamente los mismos que existían antes de la disminución, o sea que todo corresponde a un reparto de capital y no de beneficios. Así, cualquier suma que reciban los socios, si no hay utilidades, es a costas de su propio patrimonio. Por tratarse de una materia propia de la ciencia de la contabilidad, nuestra representada aportó la opinión fundada del Contador Público Autorizado Lic. Víctor Manuel Seas Gómez contenida en su escrito de fecha 27 de junio de 1988, que en su parte final concluye: "Por todo lo expuesto, queda absolutamente claro, que de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, que son las normas de acatamiento universal y obligatorio para quienes trabajan en la profesión de la contabilidad, jamás podría considerarse una distribución a los socios del superávit por revaluación, como una distribución de dividendos, sino que de darse tal situación, debe considerarse tal distribución como una distribución típica de capital. También aportó nuestra representada, para mejor resolver, opinión oficial del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, sobre el caso concreto planteado ante la Corte, y tal Colegio llegó a la misma conclusión sobre el punto de referencia, al exponer en su escrito de respuesta que consta en el expediente lo que sigue: "Un superávit por revaluación de activos no representa una utilidad proveniente de las operaciones de una entidad. Por lo tanto, cualquier distribución a los accionistas de un superávit por revaluación de activos fijos no representa una de utilidades retenidas en una sociedad. En consecuencia, es criterio del comité que la distribución del superávit por revaluación de activos fijos hecha por Molinos de Costa Rica S.A. independientemente del procedimiento utilizado, debe considerarse una distribución que afecta el capital de la sociedad y no como una distribución de utilidades". Se observamos las disposiciones de los artículos 63 y 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reformada por la Ley de Reforma Tributaria 1976, número 5909 del 6 de junio de 1976, que son los aplicables en la especie, encontramos que el gravamen dispuesto en los dos artículos, lo que afecta son las distribuciones de utilidades o beneficios generados en las actividades de la empresa que las distribuye o acredita, pero no una distribución de capital a los socios, porque esta es una disminución de su propio patrimonio aportado a la sociedad o mantenido en la misma, de manera que la sentencia objetada, al gravar como dividendos o utilidades una verdadera disminución de capital, infringe y viola los artículos 63 y 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en que se fundamenta. Los párrafos sexto y

sétimo del citado artículo 63 disponen sobre el particular que: "Para los fines de este artículo el impuesto sobre los dividendos y participaciones sociales se aplica a todos los pagos o créditos efectuados en tal concepto por los pagadores, independientemente del origen y procedencia de las utilidades distribuidas", y "Para los efectos de este artículo se consideran dividendos la participaciones en utilidades provenientes de toda clase de acciones". Consecuentemente, la Ley grava en forma clara las utilidades y no el capital de la sociedad. En igual sentido se manifiesta el artículo 64 *ibídem*, cuando dice en su inciso 3 lo que sigue: "2) quince por ciento (15%) sobre los pagos o créditos por concepto de dividendos o participaciones sociales, independientemente del origen y procedencia de las utilidades distribuidas". Como bien se aprecia, la violación de tales artículos es evidente e indiscutible al gravarse como dividendos una distribución de capital, lo que obedece a nuestro juicio a una falta de dominio de la ciencia contable que rige la materia, y por lo tanto lo que procede es acoger los pronunciamientos autorizados que fueron presentados para resolver el asunto y que la sentencia recurrida no ha tomado en cuenta. Esta distorsionada apreciación de la realidad confunde una cosa con otra, al extremo de tener por cierta una distribución inexistente de utilidades en lugar de una verdadera distribución de capital, lo que también infringe y viola, a contrario sensu, el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que obliga a la apreciación de la verdad real de los hechos por encima de las formas jurídicas que los amparan. Por lo demás, la sentencia objeto de este recurso, al declarar sin lugar la demanda, por ese solo hecho según se infiere de su considerando VIII, condena a nuestra representada al pago de ambas costas del juicio, no obstante que de acuerdo con lo dispuesto en los ordinales 59.2 inciso c) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa tal pago resulta improcedente; y ahora lo que cabe en este caso, dado que se nos ha obligado a agotar todos los recursos posibles contra una actuación errónea y contraria a la Ley, es que se imponga tal carga al Estado y así solicitamos lo disponga esa Sala. De acuerdo con todo lo anteriormente expuesto, respetuosamente solicitamos se admita el recurso que por este medio interponemos y seguidos los trámites de ley, se dicte sentencia casando la resolución impugnada de la Sección Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo, con imposición al Estado de ambas costas."

5.- En los procedimientos se han observado las prescripciones legales. Se dicta esta sentencia fuera del plazo de ley, pero dentro del concedido por la Corte Plena.

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

Redacta el Magistrado Zamora; y

CONSIDERANDO:

I.- Mediante Asamblea General Ordinaria y Extraordinaria, el 1° de diciembre de 1983, los socios de "Molinos de Costa Rica Sociedad Anónima", acordaron transformar el capital social de dólares a colones, y capitalizar ₡31.444.415,10 por saldo del superávit por revaluación de activos fijos, y ₡4.195.585 por utilidades no distribuidas. Por Asamblea General Extraordinaria, celebrada el 16 de febrero de 1984 los accionistas acordaron, por ser el capital accionario muy alto en relación con las necesidades de la compañía, reducirlo en la suma de ₡35. 400.000. En Asamblea General Extraordinaria, realizada el 29 de febrero de 1984, los accionistas acordaron, ante la denegatoria del Registro Público, para transformar el capital social de dólares a colones, reformar el acuerdo tomado el 1° de diciembre de 1983, y mantener el capital social en dólares, por lo que se capitalizaron \$1.572.220,75 como saldo del superávit por revaluación de activos fijos, y \$227.779,25 de utilidades no distribuidas, esto es, un total de \$1.800.000. En esa misma fecha, por Asamblea General Extraordinaria, los accionistas acordaron reformar lo dispuesto el 16 de febrero de 1984, reduciendo el capital social en la suma de \$1.800.000, monto que fue reintegrado a los socios. La Sección de Auditoría Fiscal (traslado EE-126/86), determinó de oficio, para el período fiscal 84, a cargo de la recurrente, el pago del impuesto sobre los dividendos por la disminución de capital efectuada. La Dirección General de la Tributación Directa y el Tribunal Fiscal Administrativo, confirmaron la tasación oficiosa efectuada por la oficina a quo.

II.- La actora, alega infracción de los artículos 63 y 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, número 837 de 20 de diciembre de 1946 y sus reformas, y del artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

III.- En lo tocante a la interpretación de la norma tributaria, el intérprete debe buscar la verdad sobre el tributo a partir de la realidad económica tomada en cuenta al crearse éste. En ese sentido el Código de Normas y Procedimientos Tributarios estatuye lo siguiente: "Las formas jurídicas adoptadas por los

contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica". Esta Sala ya ha estimado que "...la única fuente de la cual deben nacer las consecuencias tributarias de los actos de los particulares, es la ley. Por eso se ha dicho que sólo la apreciación propia del legislador es la que establece cuáles son las consecuencias tributarias de una determinada actividad. Mediante la aplicación de estos criterios, los Jueces pueden apartarse y prescindir del formalismo conceptual, de las apariencias jurídicas establecidas por las partes, y aplicar la legislación fiscal de acuerdo con la realidad de los hechos económicos, sin necesidad de tener que acudir a acciones relativas a nulidad, o simulación de los actos jurídicos celebrados por los individuos. A éstos se les continúa manteniendo la facultad de usar las formalidades legales que deseen para sus propósitos, en tanto con ello no limiten o detengan al legislador o al juez en este campo impositivo" (Sala de Casación número 23 de 9 hrs, del 29 de abril de 1977). Es así como el método económico de interpretación de las leyes tributarias, que consagra el artículo 8° del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, "tiene por objeto otorgar a los jueces la facultad de determinar el tributo conforme a la situación económica a que éste se halle sometido, con prescindencia de las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente, que sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados" (Sala Primera de la Corte Número 5 de las 16:00 horas del 15 enero de 1982). Todo ello implica que los tribunales no están obligados a hacer una interpretación absolutamente literal de la norma tributaria, aunque, desde luego, tampoco pueden alejarse del verdadero sentido de la norma impositiva (Sala Primera de la Corte número 64 de las 16:00 horas del 6 agosto de 1982), mas sí deben desentrañar la realidad económica e imponible que subyace oculta detrás de las formas jurídicas.

IV.- En el sub-júdice, la realidad económica subyacente, en la disminución del capital social y el correlativo reintegro del monto respectivo a los socios, radica en la distribución de beneficios asimilables a dividendos, derivados de la capitalización del superávit por la revaluación de los activos fijos y de las utilidades. De la proximidad cronológica entre el aumento de capital y su disminución, se puede inferir con facilidad que se trató de dos movimientos contables, cuyo propósito principal era evadir el pago del impuesto a los

beneficios repartidos. La reducción del capital social, desde una perspectiva económica, responde a motivos y causas muy concretas, tales como reducir el capital fijado en una suma excesivamente elevada al momento de la constitución de la sociedad, lo cual podría perjudicar la rentabilidad de la empresa, o bien, para restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio, en vista de la reducción considerable de éste como consecuencia de pérdidas (absorción de pérdidas); también puede deberse al ejercicio del derecho de receso de los accionistas, adquisición por la sociedad de sus propias acciones, incumplimiento de la obligación de aporte por el accionista, etc. (artículos 27 párrafo 3°, 31 y 129 párrafo 3° del Código de Comercio, reformado por Ley 7201 del 10 de octubre de 1990). La disminución de capital debe responder a necesidades económicas reales y efectivas de la organización societaria, y no constituir un mero instrumento para evadir el pago de los tributos. En la especie, la justificación consistió en que el monto del capital era muy alto en relación a las necesidades de la empresa, lo que de por sí no constituye un factor económico determinante de la disminución del capital social. Por otra parte, si el capital resultaba excesivo en relación con las necesidades de "Molinos de Costa Rica Sociedad Anónima", no resulta lógico el aumento del capital social, y que dos meses y medio después se disminuyera. Asimismo, el incremento del capital social, obedece a distintas razones de tipo económico, no contingentes, tales como la conveniencia de elevar los recursos financieros de la sociedad; necesidad de obtener bienes de capital nacional o extranjero, u otros elementos patrimoniales distintos al dinero, adecuación del capital al valor superior real de patrimonio, etc. (artículo 30 del Código de Comercio reformado por Ley número 7201 del 10 de octubre de 1990). Ambas operaciones acordadas por los accionistas de la actora, en las respectivas asambleas generales extraordinarias, no respondieron a necesidades económicas reales y efectivas que las justificaran. Por todo ello, el Tribunal de instancia no vulneró el numeral 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

V.- En punto al quebranto del ordinal 63 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, número 837 del 20 de diciembre de 1946 y sus reformas, resulta indudable que la capitalización real y efectiva de utilidades o del superávit por revaluación de activos fijos, está exenta del pago del impuesto de los dividendos. Empero, en el sub-litem no hubo una capitalización efectiva, pues si bien en un principio se aumentó el capital social, dos meses y medio después, fue reducido en la misma cantidad y proporción. De modo que se trató de un movimiento contable interno, cuyo propósito era

distribuir, por vía de la disminución de capital, los beneficios derivados de la supuesta capitalización por la revaluación de los activos fijos y de las utilidades. El artículo 63 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a la sazón, no gravaba las disminuciones de capital, sino la distribución de dividendos y de beneficios asimilables a aquéllos, encubiertos a través de esa operación, al darse un incremento de capital y una disminución muy cercanas temporalmente. En cuanto al numeral 64 ibidem, tal y como lo indicó el A-quem, no probó la impugnante que los socios radicaran en el extranjero, y en todo caso no variaría la situación por prever esa norma un tributo similar. Por lo expuesto, los jueces de grado no transgredieron los artículos 63 y 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

VI.- En consecuencia, no habiéndose producido las violaciones aducidas, procede declarar sin lugar el recurso, con sus costas a cargo de su promotor (artículos 921 del anterior Código de Procedimientos Civiles y 611 del Código Procesal Civil vigente).

POR TANTO:

Se declara sin lugar el recurso, con sus costas a cargo de la parte que lo interpuso.

b)Jurisprudencia Constitucional

[SALA CONSTITUCIONAL]²

Exp: 97-007905-0007-C0

Res: 2001-02657

SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las quince horas con quince minutos del cuatro de abril del dos mil uno.-

Acción de inconstitucionalidad promovida por MIGUEL MONGE ALONSO, mayor, casado una vez, portador de la cédula de identidad número 1-595-095, vecino de San José, en su condición de apoderado especial de GAS NACIONAL ZETA SOCIEDAD ANONIMA; contra el artículo

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

número 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Ley No.7992 de abril de 1988 y sus reformas) y del Reglamento para la Aplicación del Impuesto al Activo de las Empresas (Decreto Ejecutivo No.25501-H del 17 de setiembre de 1996). Intervinieron también en el proceso, la Procuraduría General de la República.

Resultando:

1.- Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las diez horas y treinta y seis minutos del catorce de noviembre de mil novecientos noventa y siete (folio 1), el accionante solicita que se declare la inconstitucionalidad del artículo 88 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta y el Reglamento para la Aplicación del Impuesto al Activo de las Empresas, Decreto Ejecutivo número 25501-H del diecisiete de setiembre de mil novecientos noventa y seis. Alega que ambos son contrarios a los principios constitucionales de no confiscatoriedad y capacidad contributiva, tutelados los artículos 18, 40 y 45 de la Constitución Política. Señala que el impuesto al activo de las Empresas, contenido en el artículo 88 de la Ley del Impuesto Sobre La Renta (Ley No. 7092 de 21 de abril de 1988 y sus reformas) y en el Reglamento para la Aplicación del Impuesto al Activo de las Empresas(Decreto Ejecutivo No.25501-H del 17 de septiembre de 1996), es un Tributo con fines extrafiscales, pues fue creado a iniciativa del Poder Ejecutivo, con la finalidad de establecer un sistema de auditoría automática partiendo de la presunción de que las empresas que tienen altas inversiones en activos, necesariamente tienen que tener rentas en todos los períodos. Consecuentemente, si no declaran utilidades gravables, es que están evadiendo el impuesto. Considera el accionante que al igual que en la Ley de Premios, la situación, fáctica seleccionada como hecho generador, no constituye ordinariamente un caso típico de evasión del impuesto a las utilidades, de ahí que el cobro del tributo se convierte en un gravamen injusto, irracional e inconstitucional, provocando así daños a los administrados y a la propia Administración Tributaria. Considera el accionante que lo propio es regular la conducta considerada evasiva, dentro de las normas referentes a los ilícitos tributarios, en todo caso la propia Administración Tributaria, esta obligada a organizarse adecuadamente para fiscalizar y administrar en forma eficiente los tributos; es decir que las soluciones de sus problemas, no siempre van a pesar sobre las espaldas de los contribuyentes, pues existen múltiples situaciones irregulares, en que la responsabilidad la tiene la propia Administración Tributaria. Las limitaciones que se dan

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

dentro del campo del derecho, se materializan por medio de las relaciones jurídicas, en las que los sujetos que intervienen se encuentran en un plano de desigualdad, en la que la Administración Pública es la más fuerte y la que tiene mayores ventajas. Afirma el accionante y tomando en cuenta la doctrina que se refiere a ese particular de que el poder jurídico que deviene del ejercicio de las libertades públicas, constituye un verdadero derecho subjetivo público a favor del administrado. Manifiesta el accionante que las normas cuya constitucionalidad se objeta, violan los derechos y garantías que consagra la Constitución Política concretamente en los artículos y principios constitucionales tales como el Principio Constitucional de Capacidad Contributiva (artículo 18 Constitución Política) en virtud del cual todos los costarricenses están obligados a contribuir con los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva; no obstante, de lo anterior y cita la jurisprudencia de esta Sala y los preceptos doctrinales, la capacidad económica para contribuir a los gastos públicos, viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo vital, pues no podría existir capacidad de contribuir con los gastos públicos, cuando falte o se tenga sólo lo necesario para las exigencias propias (Sala Constitucional, voto No. 5749-93). Considera el accionante que el principio supracitado, no fue respetado por los legisladores al crear el impuesto al activo de las empresas, pues dicho tributo constituye un crédito para quienes tienen capacidad de pago; y se convierte en un verdadero tributo para quienes no tienen dicha capacidad. Manifiesta el accionante que tienen que pagar el impuesto al activo de las empresas, las sociedades que no tienen capacidad de pago, como es el caso de su Representada que no ha tenido utilidades gravables; mientras que a las compañías que tienen rentas suficientes para pagarlo, el impuesto se les convierte en un crédito fiscal. Considera el accionante que el impuesto de mérito es regresivo y viola flagrantemente el Principio de Capacidad Contributiva contemplado en el artículo 18 Constitucional. Por otra parte estima el accionante que el artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, establecen que deberá presentarse la declaración y pagarse el impuesto al activo de las empresas, al año siguiente de haberse realizado el hecho generador, dentro del mismo plazo para presentar la declaración sobre la renta. Lo anterior significa, que dicho impuesto debe pagarse un año después de producido el hecho generador, situación esta que viola también el Principio de Capacidad Contributiva, pues no se puede establecer un impuesto tomando en consideración la capacidad contributiva del pasado contribuyente. Considera el accionante que otra de las violaciones que se cometen a través de los artículos que se impugnan es la

violación a los Principios de no confiscatoriedad y de inviolabilidad de la propiedad privada (artículos 40 y 45 de la Constitución Política). Manifiesta el accionante que el principio de no Confiscatoriedad tutelado en el artículo 40 de la Constitución Política es el límite que dimana del reconocimiento del derecho de propiedad el cual se encuentra debidamente contemplado en el artículo 45 constitucional. Sin embargo, esa enfática protección se ve vulnerada, por la existencia de tributos que se apropian de parte de la riqueza privada. Por esa razón, debe de existir un límite para que el Estado no pueda, a través de un tributo, absorber una parte sustancial de la renta o del capital. Considera el accionante que el impuesto al activo de las empresas, violenta lo contenido en los artículos 40 y 45 de la Constitución Política, por cuanto dicho tributo tiene que ser pagado por empresas que no tienen rentas gravables, como es el caso de su Representada, por lo que se le impone un tributo a un sujeto que no tiene capacidad contributiva. Continúa manifestando el accionante, que cuando el sujeto no tiene capacidad contributiva, el tributo cercena directamente su capital, lo que hace que el impuesto sea de carácter confiscatorio y violatorio al Derecho de Propiedad. Por último, manifiesta que tanto la doctrina como la jurisprudencia son constantes en el sentido, de que el impuesto para que sea una expresión de democracia y de dignidad humana, no debe constituir un despojo, sino que debe estar acorde con las posibilidades que tiene cada ciudadano de contribuir con las cargas públicas.

2.- La certificación literal del libelo en que se invoca la inconstitucionalidad consta a folios 14 y 53.

3.- Por resolución de las diecinueve horas veintitrés minutos del tres de diciembre de mil novecientos noventa y siete, se ordenó acumular a esta acción, el expediente No. 7906-M-97.

4.- Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las diez horas y treinta y siete minutos del catorce de noviembre de mil novecientos noventa y siete (folio 1), el accionante ISRAEL NOWALSKI BERMAN, en su condición de representante legal de COMPAÑÍA TEXTIL CENTROAMERICANA SOCIEDAD ANONIMA, solicita que se declare la inconstitucionalidad del artículo 88 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta y el Reglamento para la Aplicación del Impuesto al Activo de las Empresas, Decreto Ejecutivo número 25501-H del diecisiete de setiembre de mil novecientos noventa y seis. Alega que ambos son contrarios a los principios

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

constitucionales de no confiscatoriedad y capacidad contributiva, tutelados los artículos 18, 40 y 45 de la Constitución Política. Señala que el impuesto al activo de las Empresas, contenido en el artículo 88 de la Ley del Impuesto Sobre La Renta (Ley No. 7092 de 21 de abril de 1988 y sus reformas) y en el Reglamento para la Aplicación del Impuesto al Activo de las Empresas (Decreto Ejecutivo No. 25501-H del 17 de septiembre de 1996), es un Tributo con fines extrafiscales, pues fue creado a iniciativa del Poder Ejecutivo, con la finalidad de establecer un sistema de auditoría automática partiendo de la presunción de que las empresas que tienen altas inversiones en activos, necesariamente tienen que tener rentas en todos los períodos. Consecuentemente, si no declaran utilidades gravables, es que están evadiendo el impuesto. Considera el accionante que al igual que en la Ley de Premios, la situación, fáctica seleccionada como hecho generador, no constituye ordinariamente un caso típico de evasión del impuesto a las utilidades, de ahí que el cobro del tributo se convierte en un gravamen injusto, irracional e inconstitucional, provocando así daños a los administrados y a la propia Administración Tributaria. Considera el accionante que lo propio es regular la conducta considerada evasiva, dentro de las normas referentes a los ilícitos tributarios, en todo caso la propia Administración Tributaria, esta obligada a organizarse adecuadamente para fiscalizar y administrar en forma eficiente los tributos; es decir que las soluciones de sus problemas, no siempre van a pesar sobre las espaldas de los contribuyentes, pues existen múltiples situaciones irregulares, en que la responsabilidad la tiene la propia Administración Tributaria. Las limitaciones que se dan dentro del campo del derecho, se materializan por medio de las relaciones jurídicas, en las que los sujetos que intervienen se encuentran en un plano de desigualdad, en la que la Administración Pública es la más fuerte y la que tiene mayores ventajas. Afirma el accionante y tomando en cuenta la doctrina que se refiere a ese particular de que el poder jurídico que deviene del ejercicio de las libertades públicas, constituye un verdadero derecho subjetivo público a favor del administrado. Manifiesta el accionante que las normas cuya constitucionalidad se objeta, violan los derechos y garantías que consagra la Constitución Política concretamente en los artículos y principios constitucionales tales como el Principio Constitucional de Capacidad Contributiva (artículo 18 Constitución Política) en virtud del cual todos los costarricenses están obligados a contribuir con los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva; no obstante, de lo anterior y cita la jurisprudencia de esta Sala y los preceptos doctrinales, la capacidad económica para contribuir a los gastos públicos, viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

supera el mínimo vital, pues no podría existir capacidad de contribuir con los gastos públicos, cuando falte o se tenga sólo lo necesario para las exigencias propias (Sala Constitucional, voto No. 5749-93). Considera el accionante que el principio supracitado, no fue respetado por los legisladores al crear el impuesto al activo de las empresas, pues dicho tributo constituye un crédito para quienes tienen capacidad de pago; y se convierte en un verdadero tributo para quienes no tienen dicha capacidad. Manifiesta el accionante que tienen que pagar el impuesto al activo de las empresas, las sociedades que no tienen capacidad de pago, como es el caso de su Representada que no ha tenido utilidades gravables; mientras que a las compañías que tienen rentas suficientes para pagarlo, el impuesto se les convierte en un crédito fiscal. Considera el accionante que el impuesto de mérito es regresivo y viola flagrantemente el Principio de Capacidad Contributiva contemplado en el artículo 18 Constitucional. Por otra parte estima el accionante que el artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, establecen que deberá presentarse la declaración y pagarse el impuesto al activo de las empresas, al año siguiente de haberse realizado el hecho generador, dentro del mismo plazo para presentar la declaración sobre la renta. Lo anterior significa, que dicho impuesto debe pagarse un año después de producido el hecho generador, situación esta que viola también el Principio de Capacidad Contributiva, pues no se puede establecer un impuesto tomando en consideración la capacidad contributiva del pasado contribuyente. Considera el accionante que otra de las violaciones que se cometen a través de los artículos que se impugnan es la violación a los Principios de no confiscatoriedad y de inviolabilidad de la propiedad privada (artículos 40 y 45 de la Constitución Política). Manifiesta el accionante que el principio de no Confiscatoriedad tutelado en el artículo 40 de la Constitución Política es el límite que dimana del reconocimiento del derecho de propiedad el cual se encuentra debidamente contemplado en el artículo 45 constitucional. Sin embargo, esa enfática protección se ve vulnerada, por la existencia de tributos que se apropian de parte de la riqueza privada. Por esa razón, debe de existir un límite para que el Estado no pueda, a través de un tributo, absorber una parte sustancial de la renta o del capital. Considera el accionante que el impuesto al activo de las empresas, violenta lo contenido en los artículos 40 y 45 de la Constitución Política, por cuanto dicho tributo tiene que ser pagado por empresas que no tienen rentas gravables, como es el caso de su Representada, por lo que se le impone un tributo a un sujeto que no tiene capacidad contributiva. Continúa manifestando el accionante, que cuando el sujeto no tiene capacidad

contributiva, el tributo cercena directamente su capital, lo que hace que el impuesto sea de carácter confiscatorio y violatorio al Derecho de Propiedad. Por último, manifiesta que tanto la doctrina como la jurisprudencia son constantes en el sentido, de que el impuesto para que sea una expresión de democracia y de dignidad humana, no debe constituir un despojo, sino que debe estar acorde con las posibilidades que tiene cada ciudadano de contribuir con las cargas públicas.

5.- Por resolución de las nueve horas doce minutos del veintiséis de noviembre de mil novecientos noventa y siete (visible a folio 77 del expediente), se le dio curso a la acción, confiriéndole audiencia a la Procuraduría General de la República.

6.- La Procuraduría General de la República rindió su informe visible a folios 79 a 97. Señala que resulta preciso indicar a grandes rasgos, la forma en que opera este tributo. Este impuesto se establece sobre el monto del activo de la propiedad de los sujetos pasivos, a la fecha de terminación del periodo fiscal del impuesto de utilidades del año siguiente al de la realización del hecho generador, cuando el valor de esos activos supere los treinta millones de colones (monto que deberá ser actualizado en cada período fiscal). Sobre el valor superior a ese monto, el porcentaje fijo a pagar es de un 1%. La declaración correspondiente a ese impuesto debe presentarse dentro del plazo de presentación de las declaraciones de impuesto sobre las utilidades del año siguiente a la realización del hecho generador y se debe pagar dentro del plazo previsto para ese impuesto en ese mismo año. Lo pagado por este impuesto constituye un crédito contra el impuesto sobre las utilidades. Cuando el impuesto a los activos es mayor que el impuesto a las utilidades o cuando éste no exista, no constituirá crédito. Cuando se haya pagado el impuesto sobre los activos y haya habido pérdida, lo pagado por éste podrá acreditarse únicamente al impuesto de utilidades del año inmediato a sus pagos parciales. Ahora bien, en cuanto al análisis de constitucionalidad, la potestad impositiva del Estado no es irrestricta, sino que está sujeta a ciertos principios: deben ser generales, impuestos por ley, en su imposición deben tomarse en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes; éstos deben ser razonables y proporcionales, no deben cercenar una parte considerable del patrimonio del sujeto pasivo (no confiscatoriedad), y su contenido no debe violentar el principio

de igualdad. Indica que si analizamos que sobre el monto total de los activos está exento la suma de treinta millones y que, sobre el exceso el monto del impuesto es un uno por ciento, es claro que ese porcentaje no puede considerarse como excesivo o confiscatorio. Además, tampoco los accionantes han demostrado el hecho de que sea confiscatorio. Por lo tanto, si bien incide sobre el derecho de propiedad, es lo cierto que no llega a ser confiscatorio, lo que es límite del legislador para hacer uso de su potestad impositiva sin violentar ese derecho. Que hay que partir que los tributos deben crearse con un carácter de generalidad. Por lo tanto, el análisis constitucional debe partir de esa generalidad, por lo que resulta razonable y proporcional un impuesto de un uno por ciento. Si por circunstancias excepcionales a un sujeto pasivo en un determinado momento el impuesto le resulta difícil de pagar, ello no significa que esté mal diseñado o que violente algún principio constitucional. Que el propio artículo prevé la exoneración del impuesto, entre otros, cuando la insuficiencia o la inexistencia de renta sea atribuible cuando haya existido declaratoria de emergencia en la zona respectiva, siempre que esa situación sea la causa de que la renta sea insuficiente o inexistente. Señala que obviamente la capacidad contributiva de un sujeto pasivo no se puede medir en cada caso, sino que el legislador debe prever cuál es la capacidad contributiva de los sujetos pasivos en términos generales, siempre que lo haga con criterios racionales y razonables. En algunos casos, ello le permite la creación de categorías tributarias, pero el hecho de que en otro tipo de impuestos, o tributos en general, no las cree, no significa que ello implique violación constitucional. Así, lo que debe tomarse en cuenta es que todos los sujetos pasivos tengan capacidad de poder cubrir el tributo, sin que se le cercene una parte considerable de su patrimonio. Indica que efectivamente, de acuerdo con la estructura del impuesto, éste constituye un crédito frente al impuesto a las utilidades, pero en criterio de este Organismo Asesor, ello no violenta el principio de capacidad contributiva. El 1%, es razonable por sí solo, pero en todo caso, si éste no constituyera un crédito en el impuesto a las utilidades, la suma de ambos podría, eventualmente, hacerlos confiscatorios, mientras que al constituirse en un crédito se disminuye o elimina el pago del segundo. Que en todo caso, si en el fondo se pretendía ejercer un control sobre los impuestos, ello tampoco lo hace inconstitucional por sí mismo. La Sala Constitucional ha señalado que a la par de fines fiscales pueden existir fines extrafiscales en la fijación de los tributos. En el caso del impuesto en estudio, regulado en el artículo 88 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se distingue entre los sujetos pasivos que con sus bienes no generan utilidades y quedan sujetos

únicamente al impuesto a los activos, y aquellos que con sus bienes generan utilidades, y quedan sujetos también al impuesto sobre los activos, pero además al impuesto a las utilidades, pero beneficiándolos al constituirse el impuesto a los activos en un crédito para cuando deban cancelar el impuesto a las utilidades. Dicha distinción no sólo obedece a la razón fiscal ya apuntada, sino que tiene su razonabilidad porque una empresa que genera utilidades necesariamente está beneficiando a la colectividad, en el tanto que una que tiene bienes por un monto considerable (más de 30 millones de colones) pero que no genera ningún tipo de utilidad en modo alguno puede beneficiar el interés público. De esta forma se constituye también en un estímulo a la generación de utilidades por parte de las empresas, aspecto que no es constitutivo de una violación a la Constitución y es doctrinariamente aceptado. En consecuencia, considera esta representación que el sistema bajo el cual se encuentra estructurado el impuesto a los activos toma en cuenta los principios de razonabilidad y proporcionalidad, y por lo tanto no deviene en inconstitucional. Que si bien los accionantes no argumentan violación al principio de igualdad, únicamente con el objeto de completar el análisis en el sentido de que el tributo aquí cuestionado cumple con todos los elementos exigidos por la Constitución y que la Sala ha desarrollado en su jurisprudencia, debe precisarse que la desigualdad que crea el hecho de que el impuesto a los activos constituya un crédito frente al impuesto a las utilidades está basada en la circunstancia de que ambos sujetos pasivos no se encuentran en igualdad de condiciones; justamente la circunstancia de que en un caso el activo genere utilidades y en otro no, hace que la distinción sea razonable, y se aplique el principio de que la desigualdad no es violatoria del artículo 33 constitucional cuando no se está en situaciones iguales. Que efectivamente el impuesto debe cancelarse un año después de que ocurre el hecho generador, pero el sujeto pasivo sabe a ciencia cierta, en la fecha de producción del hecho generador el monto de impuesto que debe cancelar al año siguiente. Por lo tanto, puede y debe tomar las previsiones necesarias para cancelar el monto que le corresponde, sin que sea justificación que variaron las circunstancias económicas de la empresa. Al contrario, durante un año puede poner a producir dividendos de un dinero que sabe que tiene que cancelar al año siguiente, por lo que en modo alguno puede afirmarse que la circunstancia de que el impuesto se cancele con una diferencia temporal de un año, pueda constituir una violación al principio de capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto a los activos. En cuanto al Reglamento para la Aplicación del Impuesto al Activo de las Empresas debe hacerse notar que en apariencia se impugna

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

únicamente en el tanto es desarrollo del numeral 88 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, porque no se da ninguna razón para su impugnación. Por lo tanto, al considerar este Organo Asesor que el tributo regulado en el artículo 88 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta es constitucional, su reglamentación no contraviene ninguna norma de nuestra Carta Magna.

7.- Por escrito presentado a las dieciséis horas veinticinco minutos del dieciocho de febrero de mil novecientos noventa y ocho (folio 127), MARTHA EUGENIA CHACON CHACON en su condición de Curadora de las empresas CORPORACION LOS PERIFERICOS OSA S.A., LOS PERIFERICOS S.A., INVERSIONES Y PROYECTOS SAV DE CENTROAMERICA S.A. Y PERIFERICO DEL SUR (Y GRIEGA S.A.), se presenta a coadyuvar a los accionantes reiterando los mismos argumentos, compartiendo entre otros, el criterio de que el impuesto a los activos es confiscatorio, porque no tiene en consideración la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos. En el caso concreto de las empresas que han sufrido pérdidas -cual es el caso de sus representadas-, el tributo cuestionado vulnera directamente el patrimonio propio, porque las compañías se ven obligadas a pagarlo, indistintamente de si han o no generado beneficios en el desarrollo de sus operaciones. Que también se refleja la violación a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos -como bien señalan las accionantes- en el hecho de que para quienes tienen capacidad de pagarlo -que son las empresas generadoras de utilidad-, el tributo no surte más efecto que el de un simple crédito de impuesto. Pero tratándose de contribuyentes que han sufrido pérdidas y, en consecuencia, carecen de capacidad para pagar el impuesto, éste se convierte en un verdadero tributo, cuyos efectos repercuten directamente en el patrimonio empresarial. Solicita se declare con lugar la presente acción.

8.- Por resolución de las trece horas treinta y cinco minutos del cinco de marzo de mil novecientos noventa y ocho, se tuvo por admitida la coadyuvancia planteada por la Licda. Martha Eugenia Chacón Chacón en su condición de Curadora del Proceso de Administración por Intervención Judicial solicitado por las sociedades Corporación Los Periféricos OSA S.A., INVERSIONES Y PROYECTOS SAV DE CENTROAMERICA S.A. y PERIFERICOS DEL SUR (Y GRIEGA) (folio 133).

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

9.- De conformidad con la resolución de las dieciocho horas veintitrés minutos del diez de febrero de mil novecientos noventa y ocho (a folios 207 y 211), se ordenó acumular a esta acción, las acciones tramitadas bajo los expedientes Nos. 0303-M-98 y 0302-98.

10.- En escritos presentados el 16 de enero de 1998 (folio 136 y 174), los accionantes JULIAN VERGARA RENJIFO en su condición de representante legal de CARVAJAL CR S.A. y ALESSANDRO MARIA DAL BELLO en su condición de representante legal de TURQUESA DORADA S.A., interponen acción de inconstitucionalidad contra el artículo 88 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y del Reglamento para la Aplicación del Impuesto al Activo de las Empresas (Decreto Ejecutivo No. 25501-H del 17 de setiembre de 1996) por estimarlos violatorios de los principios constitucionales de capacidad contributiva, de no confiscatoriedad y de inviolabilidad de la propiedad privada, tutelados en los artículos 18, 40 y 45 de la Constitución Política, bajo los mismos argumentos esgrimidos por los accionantes GAS NACIONAL ZETA S.A. y COMPAÑÍA TEXTIL CENTROAMERICANA S.A., debidamente expuestos.

11.- Los edictos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 81 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional fueron publicados en los números 20, 21 y 22 del Boletín Judicial, de los días 29 y 30 de enero y 2 de febrero de 1998 (folio 98).

12.- Se prescinde de la vista oral prevista en los artículos 10 y 85 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, toda vez que el párrafo segundo del artículo 9 ibídem, faculta a la Sala para resolver por el fondo cualquier gestión, aún desde su presentación, cuando se considere suficientemente fundada en principios o normas indirectas o en sus propios precedentes o jurisprudencia.

13.- A folio 217, el señor Wilfred Solís Moya en su calidad de Presidente y Representante legal de BANANERA MATA DE LIMON, por escrito presentado a las once horas cinco minutos del primero de abril de mil novecientos noventa y ocho, solicita se le tenga como coadyuvante de los accionantes.

14.- En los procedimientos se ha cumplido las prescripciones de ley.

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

Redacta la magistrada Calzada Miranda; y,

Considerando:

I.- Sobre la admisibilidad. La presente acción resulta admisible según el artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional por encontrarse pendiente ante el Tribunal Fiscal Administrativo, los expedientes administrativos Nos. 5185, 5186, 5279 y 5280 que corresponden a GAS NACIONAL ZETA S.A, COMPAÑÍA TEXTIL CENTROAMERICANA S.A., CARVAJAL CR S.A. y TURQUESA DORADA S.A., respectivamente, en los cuales se tramitan los recursos de apelación contra las resoluciones de la Dirección General de Tributación Directa, mediante las cuales se les negó la devolución del impuesto pagado por concepto de impuesto al activo de las empresas y en lo cuales se invocó la inconstitucionalidad de las normas de estudio.

II.- Se rechaza coadyuvancia. De previo a considerar el fondo del asunto de estudio, se procede a rechazar la coadyuvancia presentada por el señor Wilfred Solís Moya en su calidad de Presidente y Representante legal de BANANERA MATA DE LIMON, en escrito presentado a las once horas cinco minutos del primero de abril de mil novecientos noventa y ocho, por cuanto ésta fue presentada extemporáneamente de conformidad con el artículo 83 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional.

III.- Objeto de la impugnación. Los accionantes impugnan el artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, por estimarlos violatorios de los artículos 18, 40 y 45 de la Constitución Política. Para efecto de estudio, conviene citar el artículo 88 impugnado:

"Artículo 88.- Impuesto al activo de las empresas.

Se establece un impuesto sobre el monto del activo propiedad de los contribuyentes comprendidos en los artículos 2 y 3 anteriores , cuando el valor supere los treinta los treinta millones de colones (30,000,000,00) , y estarán obligados a pagarlos conforme a lo dispuesto en este artículo. Este monto será

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

actualizado por el Poder Ejecutivo en cada período periodo fiscal, de conformidad con los cambios experimentales en el Índice de precios al por mayor que, para tal efecto, lleva el Banco Central de Costa Rica .

Gozarán de exoneración de este impuesto : los entes comprendidos en los incisos e) y f) del artículo 2 de esta ley, así como los entes comprendidos en los incisos a) del artículo 3 de esta ley. También gozarán de esta exoneración los entes comprendidos en los incisos b) y ch) de este mismo artículo 3 y las asociaciones que únicamente agremien a pequeños y medianos productores de bienes y servicios y cuyos objetivos sean brindarles asistencia técnica , facilitarles la adquisición de insumos a bajo costo y buscar alternativas de producción , comercialización y tecnología , siempre y cuando no tenga fines de lucro.

No estarán sujetas a este impuesto las instituciones autónomas, las semiautónomas y las empresas públicas estructuradas como sociedades anónimas, en la proporción del capital que pertenezca el Estado.

Se exoneran, asimismo, del pago de este impuesto las asociaciones y las federaciones deportivas, inscritas en el registro respectivo de la Dirección General de Educación Física y Deportes.

También estarán excluidas del pago que se crea en este artículo, las cooperativas y las empresas públicas productoras y distribuidoras de energía eléctrica.

Gozarán de exoneración de este impuesto las empresas con activos gravables durante el período preoperativo. La misma exención se aplicará a las inversiones, por parte de empresas ya constituidas, en activos inmuebles o depreciables según esta ley, durante el período properativo de tales activos.

Estas exenciones se aplicarán el según reglamento que elaborará el Ministerio de Hacienda.

El hecho generador es la titularidad de activos por el sujeto pasivo , en la fecha de terminación del período fiscal del

impuesto sobre utilidades.

El impuesto se calculará con el método de declaración, determinación y pago a cargo del sujeto pasivo. Para ello, la declaración- determinación se presentará dentro del plazo de presentación de las declaraciones del impuesto de utilidades del año siguiente al de la realización del hecho generador y se pagará dentro del plazo previsto para este impuesto en este mismo año. Para los efectos de este impuesto, los bienes en arrendamiento con opción de compra serán considerados parte del activo de los arrendatarios.

La base imponible estará constituida por el valor total del activo cuyo titular sea el sujeto pasivo, menos la suma de lo, siguiente: el valor del activo circulante, los aportes en otras compañías de las cuales el sujeto pasivo sea socio, y las inversiones en títulos valores u otros activos cuyas rentas no estén sujetas al impuesto sobre las utilidades.

El monto de treinta millones de colones (30,000,000,00) a que se refiere este artículo constituye un mínimo exento por reducir de la base imponible. No obstante, si la cuota de impuesto resultante supera el excedente de valor sobre treinta millones de colones (30,000,000,00), determinante de la sujeción al impuesto, la cuota tributaria deberá reducirse de monto que no sobrepase el monto de ese excedente.

El caso del Sistema Bancario Nacional, las entidades financieras establecidas en la Ley N.5044 y otros intermediarios financieros regulados por la Auditoría General de Entidades Financieras, la base imponible estará constituida por la diferencia entre el valor total del activo cuyo titular sea el sujeto pasivo y la suma del valor de las inversiones en títulos valores u otros activos, cuyas rentas no estén sujetas al impuesto sobre las utilidades, los pasivos sujetos a encaje y los pasivos amparados a los incisos 3) y 4) del artículo 58 de la Ley Orgánica del Sistema Bancario Nacional. Igualmente quedan excluidos los ingresos correspondientes a la recaudación de impuestos y otros servicios a favor del Gobierno Central y las instituciones públicas.

No formarán parte de la base imponible de este impuesto, las áreas protegidas de conformidad con la Ley Forestal, N.7174, sean

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

reservas forestales, zonas protectoras, parques nacionales, reservas biológicas o refugios nacionales de vida de vida silvestre.

El valor de los bienes sujetos al impuesto territorial, aunque estén exentos de este impuesto, y el de los vehículos, será el valor comprobado por la Administración Tributaria, aun cuando sea efectos de otros tributos, sin que pueda exceder su justo el valor de mercado.

En el caso de los depósitos a plazo se determinará por el saldo a la fecha de realización del hecho generador o, si este fuese mayor, por el saldo medio del último trimestre.

Los derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial se determinarán por su valor resultante de la contabilidad, sin perjuicio de que pueda ajustarse con la base en el valor de mercado.

La parte alícuota impositiva por aplicar sobre la base imponible será del uno (1%).

La cuota tributaria por concepto de ese impuesto, así como los pagos realizados a cuenta, constituirán un crédito contra el impuesto sobre las utilidades. En caso de que el impuesto sobre los activos sea mayor que el impuesto sobre las utilidades o cuando este no existiere por cualquier razón, la diferencia no constituirá crédito alguno a favor del contribuyente. Sin embargo, cuando se haya pagado el impuesto sobre los activos existiendo pérdida, lo pagado por tal título podrá acreditarse únicamente al impuesto de utilidades del año inmediato siguiente o a sus pagos parciales.

El sujeto pasivo gozará de exoneración de este impuesto si la insuficiencia o la inexistencia de renta es atribuible a cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Si ha existido declaratoria de emergencia en la zona respectiva, siempre que esa situación sea la causa de que la renta sea insuficiente o inexistente.

b) Si el titular del activo no puede explotarlo en una actividad que se desarrolle a precios usuales de mercado, por existir una ley de orden público que directamente lo impida, siempre que esa sea la causa de la inexistencia o la insuficiencia de la producción.

c) Si condiciones económicas excepcionales que afecten, de manera generalizada, un determinado sector de la actividad causan la renta insuficiente o inexistente. Para que se aplique esta excepción, se requerirá de la declaratoria de situación económica excepcional, mediante decreto del Poder Ejecutivo."

El impuesto al activo de las empresas, se encuentra estipulado en el artículo 88 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, esta ley se encuentra dividida en cinco títulos que conforman lo que llaman doctrinariamente, las cuentas cedulares del impuesto. Para efectos de comprensión, entendemos renta como el producto del rendimiento que produce una cosa o una actividad, no obstante, el impuesto de estudio va dirigido sobre los activos de una empresa, que son bienes de la empresa que contribuyen a la generación del ingreso, por lo cual constituye un gravamen sobre la tenencia de bienes improductivos a diferencia del impuesto sobre la renta, el cual grava el rendimiento que produzcan esos bienes, por lo que ambos resultan excluyentes uno de otro; si se paga el impuesto de la renta no se paga el impuesto al activo sobre los mismos bienes. La creación legislativa de este tributo obedeció a razones de control fiscal, por cuanto le permitía al fisco incorporar al pago de los impuestos, a la totalidad de las empresas del país, incluyendo aquellas que gozan de privilegios especiales y las que por otros medios evadieran de manera sistemática el pago sobre la renta; y por otro lado, desestimular el acaparamiento de recursos productivos que no son utilizados eficientemente y la creación de sociedades con el único propósito de minimizar el pago de impuestos por parte de sus dueños; convirtiéndose de igual forma en un incentivo para que las empresas rindieran una mayor cantidad de utilidades y no se vieran sujetas al pago de este impuesto. El artículo de estudio establece como sujeto activo de este tributo al Estado y como sujeto pasivo a aquellas empresas cuyo monto del activo de su propiedad supere los treinta millones de colones (monto que debía ser actualizado por el Poder Ejecutivo en cada

periodo fiscal). El hecho generador es la titularidad de activos por el sujeto pasivo, en la fecha de terminación del periodo fiscal del impuesto sobre utilidades, y para su declaración-determinación se presentará dentro del plazo de presentación de las declaraciones del impuesto de utilidades del año siguiente al de la realización del hecho generador y se pagará dentro del plazo previsto para este impuesto en ese mismo año. La parte alícuota impositiva por aplicar sobre la base imponible es del 1% y la cuota tributaria por concepto de ese impuesto, así como los pagos realizados a cuenta, constituirán un crédito contra el impuesto sobre las utilidades. Cuando el impuesto a los activos es mayor que el impuesto a las utilidades o cuando éste no exista, no constituirá crédito. Por su parte, cuando se haya pagado el impuesto sobre los activos y haya habido pérdida, lo pagado por éste podrá acreditarse únicamente al impuesto de utilidades del año inmediato siguiente a sus pagos parciales.

IV.- DEROGATORIA DE LAS NORMAS JURIDICAS IMPUGNADAS.- Debe indicarse que las normas jurídicas impugnadas fueron derogadas en su totalidad y sustituidas, desapareciendo como sistema tributario especial. En efecto, la Ley 7972 del 22 de diciembre de 1999, en su Capítulo III Disposiciones Finales, derogó en el inciso a) del artículo 20 el impuesto al activo de las empresas, creado mediante el artículo 88 de la ley No. 7092 de 21 de abril de 1988 y sus reformas. Así las cosas, aunque las normas jurídicas impugnadas en estas acciones han sido derogadas, se debe entrar a hacer pronunciamiento sobre el fondo, en razón de los efectos de la aplicación particular en los períodos fiscales que pudieran estar pendientes de liquidación antes de la reforma. Es decir, las acciones sí serían medios razonables para amparar los derechos de las partes interesadas, en lo que atañe a los períodos fiscales pendientes de liquidación a la fecha de presentación de esta acción de inconstitucionalidad.

V.- CONSIDERACIONES PREVIAS. De previo a realizar el análisis de inconstitucionalidad de las normas impugnadas, resulta de importancia referirse a la potestad impositiva del Estado y a su caracterización. La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley, y constituye un vínculo de carácter personal. La Sala con relación a esta temática en su jurisprudencia, ha expuesto:

"II. Se ha considerado que el carácter publicístico del tributo

consiste en tener a éste como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público. El tributo es la prestación pecuniaria que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquél, exige de sujetos económicos sometidos a él, en virtud de su soberanía territorial. Las doctrinas publicistas explican el tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o del poder de imperio: tal es el concepto aceptado por la moderna doctrina del derecho financiero. Elemento primordial del tributo es la coerción por parte del Estado, ya que es creado por su voluntad soberana con prescindencia de la voluntad individual. Los tributos son prestaciones obligatorias y no voluntarias, son manifestación de voluntad exclusiva del Estado, desde que el contribuyente sólo tiene deberes y obligaciones. Los impuestos son una vinculación de derecho público, su imposición y fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública. El fin principal del tributo es allegar fondos al Estado, pero también se amputa parte del poder adquisitivo de los contribuyentes con fines de regulación económica como sucede en materia aduanera." (sentencia No. 5749-93)

Con relación a los límites del poder tributario, se ha considerado:

III).- Para la doctrina mayoritaria del Derecho Tributario existen dos corrientes de limitaciones al poder tributario : a) los principios generales de índole constitucional entre los que se enlistan los de legalidad, también conocido como la reserva de ley; el de igualdad o isonomía en su doble forma de igualdad ante la ley y de la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas; el de generalidad, en virtud del cual el tributo se debe aplicar abarcando la totalidad de las categorías de personas o de bienes previstas en la ley y no a una parte de ellas; el de no confiscación, como consecuencia del principio constitucional de inviolabilidad de la propiedad privada; y b) las llamadas limitaciones de orden político, en la figura de la doble imposición, en razón de la coexistencia de entidades dotadas de poder tributario, actuando tanto en el plano nacional, como en el internacional." (sentencia No. 2359-94)

Y de los principios:

"Desde el punto de vista de la Doctrina del Derecho Tributario, los principios jurídicos más importantes son: a) el de legalidad de la tributación, conocido también, como reserva de ley; o lo que es lo mismo la exclusiva regulación de la actividad tributaria por ley formal; b) el principio de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas, que alude a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas circunstancias (concepto relacionado más con la materialidad, que con la formalidad); este principio permite la formación de distintas categorías, en la medida de que éstas sean razonables, lo que a su vez exige que sea con total exclusión de discriminaciones arbitrarias; c) el de generalidad, que implica que no deben resultar afectadas con el tributo, personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquieren carácter persecutorio o de discriminación odiosa o ilegítima. Dicho en otra forma, el tributo debe estar concebido de tal forma, que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador, será sujeto del impuesto.(sentencia No. 2197-92)

VI.- ANALISIS DE INCONSTITUCIONALIDAD. Una vez establecida la potestad impositiva del Estado, se procede a realizar el estudio de las normas impugnadas con relación a los argumentos esgrimidos por los accionantes, quienes señalan que el artículo 88 de estudio violenta el artículo 18 de la Constitución Política, que resguarda el principio de la capacidad contributiva, por cuanto dicho tributo constituye un crédito para quienes tienen capacidad de pago y se convierte en un verdadero tributo para quienes no tienen dicha capacidad. Que el impuesto debe pagarse un año después de producido el hecho generador, lo cual también violenta este principio, por cuanto no se puede establecer un impuesto tomando en consideración la capacidad contributiva del pasado del contribuyente. Por otro lado, que violenta los artículos 40 y 45 de la Constitución Política (sea el principio de confiscatoriedad), porque estiman es un impuesto que tienen que pagarlo empresas que no tienen rentas gravables, cercenando directamente su capital. Que aunado a lo anterior, se trata de un impuesto que fue creado bajo el supuesto de que existen empresas con gran cantidad de activos que no reportan utilidades, convirtiéndolo en un medio de control de la evasión de impuestos, situación que a criterio de los accionantes no debe ser fiscalizada ni sancionada a través de este medio.

VII. DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. El artículo 18 de la Constitución Política establece que los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos. Sobre el respecto, la Sala en sentencia No. 4788-93, consideró:

"El artículo 18 de la Constitución Política dispone que es obligación de los costarricenses contribuir para los gastos públicos, lo que significa que tal deber se cumple por medio de los tributos que el Estado establezca o autorice, según sea el caso y que en todo caso, deben fundamentarse en los principios generales del Derecho Tributario, que están implícitos en esa norma. Por ello se dice que el tributo debe ser justo, basado en la contribución de todos según su capacidad económica y debe responder a los principios de igualdad...y progresividad. Este último principio responde a una aspiración de justicia, que se refleja en la máxima de que pague proporcionalmente más impuestos quienes cuentan como un mayor nivel de renta, lo que lleva implícito, desde luego, el principio de la interdicción del tributo confiscatorio."

Doctrinalmente puede entenderse la capacidad contributiva como aquella aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene a ser establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza que luego de ser sometidos a una valorización por el legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible; y así lo ha señalado este Tribunal:

"IV. Sobre el argumento de que el tributo es confiscatorio: El Estado puede tomar parte proporcional de la renta que genera el particular, para sufragar sus gastos, pero siempre que no llegue a anular la propiedad como tal, como sería el caso de que el tributo absorba totalmente la renta. Si la Constitución protege el derecho de propiedad al patrimonio integral, no se puede reconocer y admitir que otras disposiciones lo destruyan. Así, para ser constitucionales, los tributos no deben desnaturalizar otros derechos fundamentales, la Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación, por lo que no se puede permitir una

medida de Tributación que vaya más allá de lo razonable y proporcionado. El impuesto es un medio de política económica, que debe armonizarse con el gasto público y la coyuntura económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular. La ordenación de los impuestos debe basarse en los principios de generalidad y equitativa distribución de las cargas públicas. La aplicación del principio de igualdad, se refiere a la proporcionalidad de los impuestos, debiendo ser las cuotas desiguales para producir sacrificios iguales, de manera que exista una igualdad relativa respecto de la capacidad de pago, es decir, debe considerarse la capacidad económica del sujeto que debe pagar. Si la Constitución en su artículo 45 establece que la propiedad es inviolable, y en su artículo 40 que nadie será sometido a pena de confiscación, es indudable que el tributo no puede ser tal que haga ilusorias tales garantías. Lo que debemos entender por "parte sustancial de la propiedad o de la renta", es algo que no puede establecerse de manera absoluto; el componente de discrecionalidad o de razonabilidad debe valorarse en cada caso concreto, de manera circunstancial, según las necesidades de hecho, las exigencias de tiempo y lugar, y la finalidad económico-social de cada tributo. Pero sí se puede establecer como principio, que se considera confiscatorio el gravamen que exceda la capacidad económica o financiera del contribuyente, o bien, si el impuesto absorbe una parte sustancial de la operación gravada, y corresponderá al Juez, en cada caso, analizar estas circunstancias, que serán, lógicamente, variables, y lo correcto es analizar esas situaciones en forma concreta... Lo fundamentalmente legítimo es que las personas paguen impuestos en proporción a sus posibilidades económicas, en otras palabras, uno de los cánones del régimen constitucional tributario es justamente, que cada uno contribuya para los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva o económica." (sentencia No. 5749-93)

Precisamente, de la anterior concepción es que se derivan los principios tributarios que ya fueron debidamente expuestos, y el estrecho ligamen que existe entre los artículos 18, 33, 40 y 45 de la Constitución Política. En este orden de ideas, las circunstancias que hacen que un impuesto devengue en confiscatorio, tiene relación con dos situaciones, una es la razonabilidad en el monto de los tributos, la cual viene determinada en el tiempo y en el espacio, y por el otro, la capacidad contributiva.

" V.- PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA MATERIAL.- Integrado a su

vez por los principios de capacidad contributiva, del mínimo exento, de igualdad, de progresividad, de razonabilidad, de proporcionalidad y de no confiscatoriedad. Como se apuntó líneas atrás, la Sala llega a la conclusión de que los cuestionamientos que engloban las tres acciones a las que se refiere esta sentencia, pueden ser agrupados en tres grandes temas, relacionado el primero de ellos con el principio de justicia tributaria material, integrado a su vez por los principios de capacidad contributiva, del mínimo exento, de igualdad, de progresividad, de razonabilidad, de proporcionalidad y de no confiscatoriedad. La llamada general al sostenimiento de los gastos públicos, realizada por el artículo 18 de nuestra Constitución Política, resulta sometida a una serie de límites; con otras palabras, a que responda al común sentido de justicia y a criterios de igualdad, límites que permiten hacer efectiva la distribución de la riqueza, que es condición de operatividad de la igualdad efectiva, la cual permite, finalmente, alcanzar el sistema tributario justo y, más precisamente, la justicia financiera. Como se dijo, la llamada a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos debe, por ello, hacerse efectiva de conformidad a la "capacidad contributiva o económica", mediante un sistema tributario justo, que, para resultar tal, debe estar informado por el principio de igualdad. La capacidad económica, es la magnitud sobre la que se determina la cuantía de los pagos públicos, magnitud que toma en cuenta los niveles mínimos de renta que los sujetos han de disponer para su subsistencia y la cuantía de las rentas sometidas a imposición. Con arreglo a dicho principio -el de la capacidad económica-, el tributo debe ser adecuado a la capacidad del sujeto obligado al pago, y esto determina la justicia del tributo, de allí que los titulares de una capacidad económica mayor contribuyan en mayor cuantía que los que están situados a un nivel inferior. Por ello, en cuanto a la extensión y las manifestaciones de la riqueza imponible, la doctrina distingue los tributos que están estructurados con base en índices o criterios directos de capacidad económica, de aquellos otros que se han establecido teniendo en cuenta índices o criterios indirectos, partiendo de que el principal -pero no exclusivo- criterio directo es la percepción de una renta: una renta neta, individual, actual y disponible. Esto no significa que otros factores diferentes de la riqueza puedan ser considerados como indicadores de capacidad económica, de modo que aunque la renta neta sea la "óptima representación de la capacidad económica", no puede desconocerse que una actividad productiva o de exportación también puede manifestarla, aun cuando el impuesto recaiga sobre ingresos brutos." (sentencia No. 7067-97)

En el caso de estudio, los accionantes estiman que la norma impugnada violenta el principio de capacidad contributiva, por cuanto este tributo constituye un crédito para las empresas que tienen capacidad de pago y se convierte en un verdadero tributo para quienes no lo tienen. Con relación a este punto, no estima este Tribunal que la norma contraría el artículo 18 constitucional, ya que esta misma Sala ha admitido la procedencia de los fines extrafiscales:

" IV.- La Sala entiende que también es perfectamente posible, la finalidad extrafiscal, paralelamente también a la fiscal que puedan perseguir algunos tributos, a pesar de que tal finalidad extrafiscal no tiene un expreso respaldo constitucional como ocurre en el ordenamiento jurídico costarricense. El problema de los fines extrafiscales no parece que pueda encontrar una solución satisfactoria si el tributo se considera, entre otras cosas, como una institución cerrada en sí misma y que se agota en sus funciones en cuanto cumple con la finalidad que le es típica: la obtención de recursos con criterios de capacidad contributiva. Pero, partiendo de la tradicional configuración conceptual y dogmática del tributo, y poniendo al mismo tiempo de relieve su inclusión en el resto del ordenamiento jurídico, significa aceptar que la igualdad, como valor superior de éste, actúa sobre él no sólo como criterio orientador, sino también como límite, con la consecuencia de que el tributo, en cuanto instrumento constitucional para la obtención de recursos, y a la vista de su especial aptitud para la producción de efectos económicos, sólo puede ser correctamente entendido si se le considera subordinado, entre otros, al valor superior de la igualdad; sea con otras palabras, la estructuración de un impuesto con criterios de capacidad contributiva sólo será posible en tanto la igualdad de hecho, u otro principio constitucionalmente protegido, no exija una estructura distinta. Con este razonamiento no sólo se puede explicar el papel constitucional del impuesto -sin que por ello sea necesario renunciar a sus características tradicionales-, sino que pueden abordarse también otros problemas íntimamente relacionados, como es el de la "justicia tributaria", última esta que no puede pues estudiarse, a la luz de los principios tributarios "strictu sensu" y no puede ser, como tampoco lo es el tributo, algo cerrado en sí mismo que se agota en la contemplación de éste como instrumento de cobertura del gasto público. Es más, puede decirse que la justicia tributaria nunca será tal si se le aísla del resto de los objetivos de justicia que con carácter general persigue la Constitución, no puede ser entonces considerada sino como un aspecto más de la que podríamos llamar

justicia constitucional y por tanto, sólo habrá justicia tributaria cuando la aplicación de los tributos responda a esos criterios de justicia constitucional que están por encima de cada una de las instituciones que integran el ordenamiento jurídico. En todo caso, no resulta demás señalar, que la existencia de impuestos fiscales químicamente puros es algo que, a juicio de esta Sala, resulta totalmente imposible de verificar en cualquier ordenamiento tributario, ya que todos los impuestos producen efectos económicos -queridos o no- que deben ser ponderados por el legislador a la hora de establecerlos y regularlos. No cabe la menor duda que no son indiferentes al legislador, los efectos negativos que sobre la economía puedan derivarse de una concreta norma tributaria, por mucho que tal norma tenga grandes cualidades recaudatorias, se ajuste en exacta medida a la capacidad contributiva de los contribuyentes, y se encuentre contemplada en un tributo expresamente configurado como de estricta finalidad fiscal. Esto, indudablemente, es hacer política económica mediante impuestos fiscales. Por otra parte, ningún impuesto puede ser considerado exclusivamente como extrafiscal, dada la intrínseca "susceptibilidad" de todo impuesto para procurar ingresos al erario público. De lo expuesto, se deduce la dificultad de pronunciarse sobre la naturaleza de un tributo en razón de los fines que persigue. La diferencia entre tributos fiscales y extrafiscales, es decir la diferencia jurídica, sólo puede obtenerse a través del examen caso por caso de cómo el principio de capacidad contributiva es asumido por el legislador en el momento de creación del tributo y la estructuración de cada una de sus normas. Por lo tanto, no debe considerarse el fin extrafiscal de una norma tributaria, como una situación que va en contra de la misma naturaleza de la norma, sino que lo que ocurre en la realidad, es un desplazamiento del fin intrínseco de ésta -el llevar recursos al Estado- por otro primordial que es el que persigue la ley."

El artículo 88 de marras, señala que la cuota tributaria por concepto de ese impuesto, así como los pagos realizados a cuenta, constituirán un crédito contra el impuesto sobre las utilidades. Cuando el impuesto a los activos es mayor que el impuesto a las utilidades o cuando éste no exista, no constituirá crédito. Cuando se haya pagado el impuesto sobre los activos y haya habido pérdida, lo pagado por éste podrá acreditarse únicamente al impuesto de utilidades del año inmediato siguiente a sus pagos

parciales. De lo anterior se desprende, que llevan razón los accionantes en afirmar que este impuesto se convierte en un crédito fiscal para aquellas empresas que generan utilidades, no obstante, el que la norma pretenda incentivar a las empresas a producir utilidades, no implica que se violente la capacidad contributiva de los contribuyentes, pues ello constituye únicamente otro fin aparejado al tributo, que en todo caso beneficia el interés público y el de los mismos contribuyentes, quienes también podrían verse beneficiados, en el caso de que se encontraran en ese supuesto. Con relación al otro punto que señalan los accionantes se excede la capacidad contributiva, por que este impuesto debe pagarse un año después de producido el hecho generador, y a su criterio, no se puede establecer un impuesto tomando en consideración la capacidad contributiva del pasado del contribuyente, la Sala tampoco aprecia vulneración a derecho constitucional alguno, toda vez que si bien es cierto, el impuesto deberá ser cancelado un año después, ello no significa que las empresas contribuyentes desconocieran cuál era el monto a cancelar, y tampoco recae éste sobre un hecho generador incierto, pues precisamente, una vez producido el hecho generador del impuesto, las empresas saben que un año después deberán declarar y cancelar el importe correspondiente a este tributo por aquella titularidad de activos, siendo en consecuencia dicho pago un hecho totalmente previsible y cierto, por lo que no puede estimar este Tribunal, que solo por el hecho de que se les otorgue un plazo mayor para que éste sea cancelado, éste se entienda como un exceso de la capacidad contributiva.

VIII.- Finalmente, se acusa que la normativa de estudio violenta los artículos 40 y 45 de la Constitución Política (sea el principio de confiscatoriedad), porque estiman es un impuesto que tienen que pagarle empresas que no tienen rentas gravables, cercenando directamente su capital. El principio de confiscatoriedad constituye, al igual que los ya mencionados, un límite sustancial al poder tributario del Estado, pues establece que el derecho de propiedad se ve lesionado si el Estado absorbe una parte sustancial de la renta o del capital gravado de una actividad razonablemente explotada. Es por ello que la doctrina mayoritaria, en esta materia, sostiene que la finalidad confiscatoria de un tributo, sólo resulta legítima si de algún modo deja al contribuyente una cuota de la base imponible, razonablemente individualizada, es decir, que permita el efectivo goce de ésta (ver sentencia No. 7067-97). En el caso de estudio, al gravar este impuesto los activos de las empresas, precisamente por su improductividad, no se está ante los supuestos descritos,

pues estas empresas se ven obligadas a pagar el tributo precisamente porque no tienen renta, e inclusive en algunos casos, se trata de bienes que no están sujetos a explotación, cercenando efectivamente el capital de la empresa para poder ser sufragado, aún en el caso de que se trate únicamente de una base imponible de un 1%, lo que lo convierte en un impuesto confiscatorio, ya que por el principio de generalidad del tributo, se trata de una mera sanción al "ocio" de los activos de las empresas, por cuanto no en todos los casos de los contribuyentes, estos bienes están dirigidos a la generación de ingresos. En este caso, no existen utilidades reales o potenciales, y por ello se debe mantener la intangibilidad del capital, en protección del derecho de propiedad. Aunado a lo anterior, tampoco resulta aceptable para la Sala, que la imposición de este tributo derive de la necesidad del Estado de fiscalizar a aquellas empresas que evaden el fisco por no declarar utilidades con el fin de obviar el impuesto de la renta, toda vez que para ello, deben crearse otros medios de control, mediante los cuales sólo se vean afectadas aquellas empresas que incurran en tal ilegalidad y no como un mecanismo generalizado, que coacciona de alguna manera a las empresas a darles a estos bienes una función social distinta a la pretendida por sus dueños, únicamente porque se ven obligadas a cancelar periódicamente este impuesto, así como otros impuestos que podrían estar relacionados, por la mera tenencia de un bien, de su propio capital, afectando directamente su capacidad contributiva y por ende, el derecho de propiedad. En razón de lo expuesto, la acción resulta procedente en cuanto a este extremo.

IX.- Conclusión. En consecuencia, las normas impugnadas resultan violatorias de los artículos 18, 40 y 45 de la Constitución Política, por lo que lo procedente es acoger la acción de inconstitucionalidad planteada y anular, el artículo 88 de la Ley No. 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta del 21 de abril de 1988 y, por ende el Reglamento para la Aplicación del Impuesto al Activo de las Empresas, Decreto Ejecutivo No. 25501-H del 17 de setiembre de 1996, por los efectos que produjo esta normativa mientras estuvo vigente. La declaratoria de inconstitucionalidad implica, con fundamento en lo que dispone el artículo 91 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, que se deban graduar y dimensionar los efectos retroactivos en el espacio, el tiempo o la materia, para declarar que son derechos adquiridos de buena fe, todas las sumas de dinero que por concepto de la tasa que ahora se anula, pagaron los contribuyentes a la Dirección General de Tributación Directa, hasta el periodo fiscal del impuesto sobre utilidades del año 1997, de manera que no deberá el Estado

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

devolver los pagos recibidos a esa fecha. Los Magistrados Solano, Mora y Sancho declaran sin lugar la acción.

Por tanto:

Se declara con lugar la acción. En consecuencia, se declara inconstitucional el artículo 88 de la Ley No. 7092, "Ley del Impuesto sobre la Renta" del 21 de abril de 1988 y el Reglamento para la Aplicación del Impuesto al Activo de las Empresas, Decreto Ejecutivo No. 25501-H del 17 de setiembre de 1996, por los efectos que produjo esta normativa mientras estuvo vigente. La declaratoria de inconstitucionalidad implica, con fundamento en lo que dispone el artículo 91 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, que se deban graduar y dimensionar los efectos retroactivos en el espacio, el tiempo o la materia, para declarar que son derechos adquiridos de buena fe, todas las sumas de dinero que por concepto de la tasa que ahora se anula, pagaron los contribuyentes a la Dirección General de Tributación Directa, hasta el periodo fiscal del impuesto sobre utilidades del año mil novecientos noventa y siete, de manera que no deberá el Estado devolver los pagos recibidos a esa fecha. Comuníquese este pronunciamiento al Poder Legislativo. Reséñese este pronunciamiento en el Diario Oficial La Gaceta y publíquese íntegramente en el Boletín Judicial. Notifíquese.

R. E. Piza E. Presidente/Luis Fernando Solano C./Luis Paulino Mora M./Eduardo Sancho G./Ana Virginia Calzada M./Hugo Alfonso Muñoz Q./Gilbert Armijo S.

Los Magistrados Solano, Mora y Sancho salvan el voto y declaran sin lugar las acciones acumuladas, por las siguientes razones que redacta el último: a) se alega que el tributo impugnado -impuesto al activo de las empresas- es con fines extrafiscales, establecido con la finalidad de establecer un sistema de auditoría automática, partiendo de la presunción de que las empresas que tienen altas inversiones en activos, necesariamente tienen que tener rentas en todos los períodos y si no declaran esas rentas es que están evadiendo el impuesto; que es un tributo mal estructurado y violados los principios de capacidad contributiva, de no confiscatoriedad y de inviolabilidad de la propiedad; b) acogemos lo expuesto en su informe por la Procuraduría General de la República para declarar que el impuesto no es inconstitucional, particularmente, cuando desarrolla la forma cómo opera el tributo.

Es decir, que el impuesto se establece sobre el monto del activo de la propiedad de los sujetos pasivos, a la fecha de terminación del período fiscal del impuesto de utilidades del año siguiente al de la realización del hecho generador, cuando el valor de esos activos supere los treinta millones de colones; sobre este monto, el porcentaje fijo a pagar es de un uno por ciento. La declaración correspondiente a ese impuesto debe entregarse dentro del plazo de presentación de las declaraciones de impuesto sobre las utilidades del año siguiente a la realización del hecho generador y se debe pagar dentro del plazo previsto para ese impuesto en ese mismo año. Lo pagado por este impuesto constituye un crédito contra el impuesto sobre las utilidades. Cuando el impuesto a los activos es mayor que el impuesto a las utilidades o cuando éste no exista, no se constituye el crédito. Cuando se haya pagado el impuesto sobre los activos y haya habido pérdida, lo pagado por este tributo podrá acreditarse únicamente al impuesto de utilidades del año inmediato siguiente a sus pagos parciales; c) desde la perspectiva de la jurisprudencia de la Sala, estimamos que no es inconstitucional el impuesto establecido en el artículo 88 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y su reglamento, puesto que en el caso concreto se han respetado los principios generales del Derecho Tributario: es un impuesto general, establecido por ley, en su imposición se toma en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, los montos a pagar por el impuesto son razonables y proporcionales, no son confiscatorios, puesto que no cercenan una parte considerable del patrimonio del obligado y no violenta el principio de igualdad. Al responderse favorablemente el enfrentamiento de la norma tributaria con los principios anteriores y con la jurisprudencia que, abundantemente, cita la Procuraduría General de la República, estimamos que el examen que se hace nos conduce a declarar sin lugar la acción. Resaltamos la importancia de la afirmación que hace el Organo Asesor de la Sala, en lo que atañe al cuestionamiento del Reglamento contenido en el Decreto Ejecutivo No. 25501-H del 17 de setiembre de 1996, en tanto no se dieron en los expedientes razones para cuestionarlo. En resumen, acogemos el criterio expuesto por la Procuraduría General de la República y declaramos sin lugar la acción en todos sus extremos.

FUENTES CITADAS

- ¹ SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución 186-F-91.TRI. San José, a las nueve horas cincuenta minutos del veintitrés de octubre de mil novecientos noventa y uno.
- ² SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución: 2001-02657. San José, a las quince horas con quince minutos del cuatro de abril del dos mil uno.