

Informe de Investigación

Título: Exención en la obligación tributaria

Rama del Derecho: Derecho Tributario	Descriptor: Obligación Tributaria
Tipo de investigación: Compuesta	Palabras clave: exención, principios generales, prescripción, formas de exención
Fuentes: Doctrina, Normativa, Jurisprudencia	Fecha de elaboración: 11-2009

Índice de contenido de la Investigación

1 Resumen.....	2
2 Doctrina.....	2
a) LA EXENCIÓN TRIBUTARIA.....	2
b) LA EXENCIÓN: ¿DISPENSA LEGAL DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA O MODALIDAD DEL HECHO GENERADOR?.....	5
La exención como dispensa legal de la obligación tributaria.....	6
La moderna teoría de la exención tributaria.....	7
Un caso ilustrativo: la antigua exención del art. 7 ii de la Ley de Incentivos Turísticos.....	9
c) LA EXENCIÓN DE PAGO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	13
I. - PRINCIPIOS GENERALES.....	13
II. - CLASIFICACIÓN.....	14
III. - CARACTERES.....	15
IV. - EN LA INTERPRETACIÓN DE LA EXENCIÓN NO SE APLICA EL PRINCIPIO DE LA ANALOGÍA.....	17
V. - LA EXENCIÓN NO SE APLICA RETROACTIVAMENTE.....	18
VI. - LA EXENCIÓN ES TEMPORAL Y PERSONAL.....	18
VII. - CAPACIDAD PARA CREAR LA EXENCIÓN.....	18
d) DE LA PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA.....	19
1. DEFINICIÓN.....	19
2. IMPORTANCIA DE ESTA INSTITUCIÓN.....	20
3. TEORÍAS ACERCA DE SUS FUNDAMENTOS.....	20
4. LA PRESCRIPCIÓN ES UN MODO DE EXTINGUIR DERECHOS Y ACCIONES.....	21
5. LA PRESCRIPCIÓN ES UNA MATERIA DE ORDEN PÚBLICO.....	21
6. REQUISITOS DE LA PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA.....	22
7. a) TRANSCURSO DE CIERTO LAPSO DE TIEMPO.....	23
8. DESDE CUANDO SE CUENTA EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN.....	23
e) FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	24

Enumeración y concepto.....	24
Admisibilidad de otras formas de extinción de la obligación tributaria.....	25
f)OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN.....	26
3 Normativa.....	27
Exenciones.....	27
ARTICULO 61.- Concepto.....	27
ARTÍCULO 62.- Condiciones y requisitos exigidos.....	27
ARTICULO 63.- Límite de aplicación.....	28
ARTICULO 64.- Vigencia.....	28
4 Jurisprudencia.....	28
a)Régimen de exoneraciones y beneficios tributarios conforme a principios constitucionales.....	28
b)Exención de impuestos: Imposibilidad de liquidar tributos para nacionalizar vehículos de alquiler con base en normativa posterior a la solicitud.....	41
c)Impuesto sobre la renta: Ingresos gravados mientras se encontraba vigente una exención temporal aún no devengada.....	45
d)Tributos municipales: Inaplicabilidad del principio de inmunidad fiscal.....	47
Improcedencia de la exención por interpretación analógica.....	47
e)Obligación tributaria: Momento en que surge el hecho generador.....	50
Prescripción en caso de exenciones temporales.....	50
f)Deber de cumplir con las obligaciones asumidas por la empresa para el disfrute del beneficio fiscal del impuesto sobre la renta.....	52
g)Exención de impuestos: Aplicación del incentivo fiscal a la industria turística requiere que la inversión se haga en un solo tracto.....	54

1 Resumen

En el presente informe trata el tema de la exención tributaria, exponiendo desde las fuentes de doctrina, normativa y jurisprudencia este fenómeno del derecho tributario. Tocando temas desde conceptos básicos, principios generales, el articulado del código tributario que trata sobre el tema, y abundante jurisprudencia, entre otros.

2 Doctrina

a)LA EXENCIÓN TRIBUTARIA

[STERLOFF]¹

No, existe, según estima Sáinz de Bujanda, una definición unitaria de exención. La importancia de la misma es fundamental, en especial para los países en desarrollo que han visto en ella un adecuado instrumento para la atracción de inversiones extranjeras y estímulo del propio capital nacional adoptándose, desde hace algún tiempo, de esta misma forma, en las mismas economías centrales.



Dos características comunes sobre las que se elabora un concepto unitario son: 1) La circunstancia de haberse producido el hecho imponible y, 2) La exclusión de la obligación tributaria. No obstante haberse producido el hecho imponible, la deuda impositiva no nace.

Con todo, quedan sin resolver dos problemas fundamentales. Por un lado, ¿puede presuponerse siempre que en toda exención constituye un presupuesto lógico la realización del hecho hipotético previsto en la norma para el nacimiento de la obligación? y ¿no surge nunca la obligación de pago a cargo del beneficiario a pesar de la exención?

A la primera de las interrogantes, y en relación con las exenciones subjetivas, se produce el hecho generador de la obligación tributaria pero ésta no surge para el sujeto exento. En relación con las exenciones objetivas, las cosas no son tan claras ". . . en ellas el supuesto exento puede ya formar parte de la operación lógica que conduce a la formulación normativa del hecho imponible. Si eso es así, la obligación no dejaría de nacer por una exclusión especial de la ley, a pesar de haberse producido el hecho imponible, sino porque éste resulta configurado por la norma de tal modo que, en algunas de sus modalidades o especificaciones, no genere la obligación de contribuir".

En relación con la segunda interrogante, en la mayoría de los casos la exención impide que nazca la deuda tributaria. Sin embargo, no ocurre ésto siempre, existen casos en que no podría negarse la inexistencia del nacimiento de la obligación, pese a la existencia de una exención tributaria. Un caso es el de las exenciones parciales en donde el hecho generador se produce y da nacimiento a la obligación tributaria generándose una deuda pero siendo la misma de cuantía inferior al monto que, normalmente, hubiese correspondido. Caso éste, por ejemplo el de la exención de aforos de aduana en la importación de materias primas, productos semi-elaborados o materiales que entren en la composición o en el proceso de elaboración del producto final en la Ley de Protección y Desarrollo Industrial. El otro caso es el de las exenciones que producen su eficacia excluyente de la carta tributaria por medio del reembolso de cuotas impositivas satisfechas con anterioridad como las fianzas o garantías exigidas por el Ministerio de Hacienda, equivalentes al 110% de los derechos a pagar sobre los artículos importados sujetos al régimen de importación temporal de la Ley de Fomento a las Exportaciones.

Araújo Falcao expresa que la exención es una situación jurídica en virtud de la cual el hecho o acto es afectado de manera abstracta, pero por disposición especial se dispensa de pagarlo.

Otros la expresan como una "dispensa del pago del tributo debido, hecha por disposición expresa de la ley, y por esa misma razón de naturaleza excepcional", en una definición como la del Código Tributario que la define como una dispensa legal de la obligación tributaria.

Micheli explica que se habla comúnmente de excepciones establecidas por ley "en cuanto sustraen a la disciplina general del tributo o a ciertos sujetos o también determinadas situaciones objetivas. Dichas exenciones. . . parecen ponerse como excepciones a la regla o como hechos jurídicos derivados de la realización del hecho constitutivo".

La Suprema Corte de Justicia de México se ha manifestado en el sentido de que hay exención de impuestos cuando se releva total o parcialmente a una persona determinada, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias, o se condenan en forma privativa los impuestos ya causados.

Estas definiciones, a nuestra manera de ver, observan consecuencia final de la exención, su parte exterior, o sea, la dispensa del pago, sin definir íntegramente la figura.

La relación tributaria se da lugar como consecuencia del fenómeno tributario y que se concreta en la obligación del ciudadano de contribuir en forma pecuniaria con los gastos públicos y en el derecho del ente público en exigir la prestación. Sin embargo esta relación jurídico-tributaria está integrada por correlativos derechos y obligaciones que nacen del ejercicio del poder tributario, alcanzando, por un lado, el titular del mismo y a contribuyentes y terceros por otro.

Así, según Giannini, la relación jurídico-tributaria es de contenido complejo ya que de ella resultan poderes, derechos y aún obligaciones positivas o negativas, así como derechos de las personas sujetas a la potestad tributaria. En el conjunto se encuentra la esencia de la relación cual es el pago del tributo individualizándose con el nombre de deuda tributaria reservándose la expresión genérica de "derechos y obligaciones tributarios" para las demás situaciones jurídicas de la relación. La primera nace a consecuencia del presupuesto material del tributo en tanto que los otros pueden originarse en meros actos administrativos. La obligación tributaria, es decir, el deber de cumplir la prestación, constituye la médula de la relación, jurídico-tributaria y el fin último del tributo.

La relación jurídico-tributaria nace a consecuencia de un hecho que la ley tributaria contempla y por cuyo acaecimiento sujeta a su titular al pago del tributo.

Un hecho cualquiera, al considerarse por la ley como causa de efectos jurídicos, pasa a ser un hecho jurídico, y tratándose de la ley tributaria, un hecho tributario. Este, o el conjunto de ellos, origina una situación del individuo ante el Estado que es el presupuesto del tributo, de allí la identificación que hace la doctrina del hecho tributario con el presupuesto material del tributo.

Bien expresa nuestro Código Tributario al expresar que "el hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación".

Así, diferimos con Blanco Ramos, citando a Amorós, cuando manifiesta que la obligación tributaria existe en potencia desde el nacimiento de la relación tributaria, o sea, al producirse el hecho generador, pues la norma que le otorga relevancia jurídica, o relevancia tributaria, a un hecho, al producirse éste, posee eficacia constitutiva al originar la relación jurídico-tributaria y más concretamente, la obligación tributaria teniendo la determinación un mero efecto declarativo. Así lo manifiesta nuestro Código Tributario: "La determinación por la Administración Tributaria es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia".

La obligación tributaria existe en concreto al realizarse el presupuesto de hecho contemplado por la norma. Desde un punto de vista causal, la producción de la situación de hecho o de las situaciones jurídicas contempladas como hecho generador son causa de efectos jurídicos cuales son los derivados de la relación jurídico-tributaria en general, y en particular, de la obligación tributaria. En esta última, el efecto es constitutivo de ella y la situación jurídica subyacente es de poder para la administración y de deber para el obligado. La circunstancia de la producción del hecho generador crea la obligación tributaria en concreto, no en abstracto, que es su efecto, entonces el hecho generador deviene eficaz en tanto generador de efectos jurídicos.

La determinación, con efecto declarativo de un poder y un deber colaterales cae dentro del ámbito de la efectividad, o sea, el cumplimiento o incumplimiento de la obligación tributaria, no de la eficacia.

En la exención, la situación es, en sustancia, la misma. La producción del hecho generador del tri-

buto contemplado por la norma produce efectos jurídicos que son determinados por la propia norma que concede la exención. Esta norma tiene efecto extintivo o modificativo de la obligación tributaria para determinado sujeto o actividad beneficiados asignándole efectos diversos sobre el mismo presupuesto. Estos efectos son, al igual que con los tributos, constitutivos pero, esta vez, la situación jurídica subyacente en ellos es revertida en poder para el ciudadano y en deber para la Administración Tributaria. En el primer caso estamos frente a un auténtico derecho a la desgravación en el cual los actos administrativos para su determinación tiene también un efecto simplemente declarativo, y en el último, en un deber de abstención de la Administración.

Entonces, exención es una situación jurídica en virtud de la cual la norma que la concede revierte los efectos constitutivos de la obligación tributaria que nacen al producirse el hecho generador del tributo, de poder para la Administración y deber del obligado, a poder para el beneficiado y deber para la Administración, de sujeto activo de la exención y cuya efectividad es la extinción de la obligación de pago.

Es por esto, que la exención tiene carácter excepcional y la intención de acordarla no puede considerarse sobreentendida debiendo el legislador expresarla en términos claros e inequívocos. La interpretación que de ella deriva ha de ser restrictiva acorde, además, con el artículo 62 del Código Tributario que persigue la finalidad de que la norma contemple el mayor número de aspectos relativos a la exención con lo que se limita, a la vez, las posibilidades de actuación por la Administración. En este sentido, no obstante interpretarse las normas tributarias con arreglo a los métodos admitidos por el Derecho Común, la analogía no puede crear exenciones.

Desde el punto de vista hacendista, constituyendo los incentivos o estímulos una clase de los incentivos económicos *lato sensu*, las exenciones pueden catalogarse como gastos distributivos del Estado como una categoría de gastos intermedio entre los que vuelven a la economía nacional ingresos y utilidades que equivalen al menos a los que fueron sustraídos, y los gastos reales que originan una permanente disparidad entre la renta nacional y el producto social sin tomar en cuenta su forma de financiación.

Se trata de una transferencia del poder de disposición de una persona a otra. En el caso del Estado como incentivador —cuyos fondos proporcionan los contribuyentes— la transferencia se hace al incentivado —productor, exportador, etc.—. Los incentivos constituyen de tal modo una subvención que se comprende dentro del cuadro de los gastos de distribución, configurando una categoría de ellos.

b) LA EXENCIÓN: ¿DISPENSA LEGAL DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA O MODALIDAD DEL HECHO GENERADOR?

[TORREALBA NAVAS]²

Nota introductoria

1. La teoría de la exención tributaria, ciertamente, no es unívoca; sin embargo, no es el objetivo de este escrito realizar una exposición exhaustiva de las distintas posiciones. El objetivo es más bien exponer dos concepciones: una, que podría derivar de una interpretación literal y contextual del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a la luz de su artículo 61; otra, que podríamos

denominar la "moderna teoría de la exención tributaria".

La exención como dispensa legal de la obligación tributaria

2. El artículo 61 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, nos ofrece la siguiente definición de exención:

"Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria".

3. Esta definición ha sido confirmada, por ejemplo, en la jurisprudencia de Casación, si bien sin extraer explícitamente las consecuencias que luego ilustramos. Así, ha dicho la Sala de Casación, en sentencia N° 45 de 15:30 horas del 13 de junio de 1979, que por virtud de la exención: "... un hecho o acto que está afectado por un tributo en forma abstracta, es dispensado de su pago por disposición especial..."

4. Parece así haberse jurificado en la forma citada una particular concepción, sostenida por conocidos y prestigiosos autores sudamericanos como FONROUGE (Derecho Financiero, 3a. edición, Vol. I. p.p. 291 y 293), DE ARAUJO FALCAO (El hecho generador de la obligación tributaria, trad. de C.G. Forouge, Buenos Aires, Depalma, p.p. 92 y 93) y otros, " de recibo en muchos códigos tributarios y en especial por la doctrina brasileña, en general" (al decir de LANZIANO, Teoría general de la exención tributaria, Buenos Aires, Depalma, 1979, p. 15). Este último autor (p. 14) resume esta concepción así:

"Una posición ampliamente generalizada sostiene que la exención consiste en la dispensa legal de pago o en la no exigibilidad del tributo. Es decir, expresado de una manera diversa, que en toda situación exentiva, se **produce la relación tributaria y como consecuencia, nace la deuda tributaria, la carga obligacional, la cual no puede ser exigida por el ente público acreedor, en mérito al precepto legal.**"

5. La esencia de esta concepción es que la exención no afecta el momento de **nacimiento** de la obligación, sino el de su **exigibilidad**. En consecuencia, existe una separación neta entre el hecho **generador** de la obligación tributaria (que de acuerdo con el artículo 31 de Código es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización **origina el nacimiento de la obligación**) y el presupuesto de hecho de la **exención**, cuya realización determina la **no exigibilidad** de la obligación derivada del hecho generador.

6. La consecuencia básica de lo anterior es que la exención es independiente del hecho generador, por lo que puede nacer antes o después de su *realización*. A diferencia de otras concepciones sobre la exención tributaria (véase, por ejemplo, C. LOZANO SERRANO, Exenciones tributarias y derechos adquiridos, Tecnos, Madrid, 1989 y P. HERRERA MOLINA, La exención tributaria, Colex, 1990), la exención no se completa con la realización del hecho generador, sino que puede derivar de otras circunstancias legalmente previstas. Asimismo, pese a la exención, la obligación tributaria nace, sólo que no es exigible.

7. A manera de ejemplo, podemos tomar el caso de las exenciones en los tributos de importación que requieren de un procedimiento administrativo que culmina con la emisión de la llamada "nota de exención". Esta nota se obtiene normalmente antes de proceder a la importación definitiva de los bienes, y, por tanto, antes de que se complete el hecho generador de los distintos tributos que recaen sobre la importación. Es evidente, que, al conceder la "nota", el ente administrativo

comprueba que se den los distintos requisitos legales que dan origen a la exención. Por lo tanto, puede sostenerse que el acto administrativo representado por la nota de exención declara el nacimiento de la exención, que se produce antes de que nazca la obligación tributaria: ésta nacerá luego, con la aceptación de la póliza (1). Así, la exención de los tributos de importación que nos ocupa, en tanto **dispensa legal**, nace en forma independiente del nacimiento del hecho generador.

8. Otra consecuencia importante que, en forma crítica, le señala la doctrina a esta concepción es que convierte a la obligación tributaria en una suerte de "obligación natural". Así, la exención produce el efecto de que le quita a la Administración el derecho de exigir el cumplimiento de la obligación; pero si el contribuyente cumple con la obligación pese a la exención, no podría obtener un reintegro (Vid. LIZANO, op. cit., p. 15).

9. Podemos decir que esta concepción se considera superada en la doctrina, tras las contundentes críticas de autorizada doctrina (LIZANO, DE ARAUJO FALCAD, SOUTO MAIOR BORGES, HERRERA MOLINA, LOZANO SERRANO).

La moderna teoría de la exención tributaria

10. La moderna teoría de la exención tributaria nos ofrece una serie de conceptos claves para superar la tesis expuesta de la dispensa legal de pago. De acuerdo con ésta (puede verse, fundamentalmente, C. LOZANO SERRANO, Exenciones tributarias y derechos adquiridos, Ed. Colex, Madrid, 1990) la exención no es otra cosa que una modalidad del hecho generador: es decir, hay supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al nacimiento pleno de la obligación tributaria (supuestos gravados) y hay supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al no nacimiento pleno o parcial de la obligación tributaria (supuestos exentos).

11. Ahora, el supuesto exento, entendemos nosotros, no sólo genera el efecto negativo de no nacimiento pleno de la obligación tributaria. En realidad, el supuesto exento sigue siendo un supuesto sujeto a un determinado impuesto, es decir, a una manifestación del deber de contribuir. Así, cuando el legislador sujeta un supuesto de hecho al deber de contribuir, la realización de dicho supuesto trae como consecuencia el nacimiento de una **obligación contributiva**. Cuando estamos ante un supuesto **gravado**, dicha obligación contributiva es la **obligación tributaria** en su sentido tradicional. Cuando estamos ante un supuesto **exento**, pueden darse dos tipos de obligación contributiva:

a. La obligación de contribuir a la satisfacción de fines públicos externos o ajenos al contribuyente a través de un mecanismo o procedimiento distinto del recaudatorio tradicional (es decir, en lugar de deber dársele el dinero al Fisco para que éste, a través del Presupuesto, lo asigne a gastos determinados que sirven para satisfacer fines públicos, se debe destinar el dinero directamente a una determinada finalidad: entregándolo a una fundación; interviniéndolo en cierta actividad).

b. La obligación o carga de destinar cierta riqueza a la satisfacción de fines propios del contribuyente que se consideran especial y objetivamente **relevantes**: por ejemplo, gastos médicos, gastos en educación, gastos para mantener a la propia familia, etc.

12. Atendiendo a la estructura del hecho exento, observa LOZANO SERRANO que las exenciones pueden ser de dos tipos: con presupuesto de hecho simple; con presupuesto de hecho complejo.

a. Las primeras se caracterizan porque su nacimiento se da cuando se realizan determinadas circunstancias objetivas o subjetivas ya presentes en la definición general del hecho generador, que el legislador considera como dignas de un trato favorable: así, en un impuesto cuyo hecho generador es la obtención de renta mediante la realización de una actividad lucrativa, la norma de exención "escoge" algunos de los sujetos que realizan dicha actividad y los exonera o, bien, escoge algunas actividades lucrativas (digamos, las turísticas) y las exonera. Explica así el profesor LOZANO SERRANO la esencia de este tipo de exención:

"... el hecho exento consiste siempre en una determinada modalidad del hecho imponible. Modalidad cualificada porque en su realización -de entre todas variedades posibles que éste tiene de llevarse a cabo- concurren aquellas circunstancias que la ley de exención ha entendido legitimadoras de una disparidad de trato, y en atención a las cuales ha definido y deslindado los supuestos exentos del resto de supuestos incluidos en el presupuesto de hecho del tributo."

b. Las segundas, además de identificar determinados supuestos del hecho generador que dan lugar a la exención, prevén un hecho **externo** al hecho generador (llamado por la doctrina **hecho legitimador**). Así, la exención es el resultado de la **suma** del supuesto previsto en el hecho generador y el hecho legitimador, de nuevo citamos al profesor LOZANO (P- 55)

" ... podemos observar, sin embargo, que frecuentemente el ordenamiento asocia la exención a hechos que aparentemente nada tienen que ver con el hecho imponible del tributo. Piénsese, por ejemplo, en los numerosos supuestos en que determinadas inversiones conllevan exenciones de tributos, dando lugar a formulaciones del hecho imponible en las que toda o parte de la capacidad económica gravada se considera exenta en virtud de la inversión..."

"... Nos encontraríamos así ante exenciones cuyo presupuesto de hecho no está constituido por un solo hecho -el propio hecho imponible del tributo-sino por la conjunción de éste con otro distinto, ajeno a él, que aparece como **hecho legitimador o justificativo de la exención**, y en el cual se condensan los principios de justicia, los fines de política económica o, en general, las necesidades sociales a cubrir, que fundamentan la exención. La ley, pues, tipificaría la conexión entre esos dos hechos y le atribuiría como consecuencia jurídica la exención, de forma que ésta sólo podría producirse como resultado global de ambos."

13. La exención tiene como efecto principal, como expusimos, el no nacimiento de la obligación tributaria. Cuando estamos ante exenciones con presupuesto de hecho **simple**, el hecho generador se verifica en su modalidad exenta y, por tanto, no nace la obligación tributaria. Cuando estamos ante exenciones con presupuesto de hecho **complejo**, se pueden dar las siguientes posibilidades:

a. Que el hecho **legitimador** deba realizarse antes de que ocurra la modalidad exenta del hecho generador. En ese caso, la exención no ha nacido aunque se realice el hecho **legitimador**, pero tampoco la obligación tributaria. Si se da la modalidad exenta del hecho generador pero no se había realizado el hecho **legitimador**, no nace la exención y, por tanto, surge plenamente la obligación tributaria.

b. Que el hecho legitimador deba realizarse después de que ocurra la modalidad exenta del hecho generador. En tal caso, aun cuando se realice la modalidad exenta del hecho generador, la exención no nace aún, pues falta que se realice el hecho legitimador. No obstante, la obligación

tributaria queda, al decir de HERRERA MOLINA (Op. cit., p.p. 76 - 79), sujeta a una situación jurídica **interina, carente de firmeza**, de modo que, en la medida en que el hecho legitimador llegue a realizarse, **desaparece** del mundo jurídico.

Un caso ilustrativo: la antigua exención del art. 7 ii de la Ley de Incentivos Turísticos

14. Antes de la Ley de Exoneraciones (7293), rezaba el artículo 7 ii de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico (6990): "Exención total del Impuesto sobre la Renta, sobre las utilidades no distribuidas, hasta por un período de doce años, a los establecimientos nuevos y a los que estén en operación". Esta norma sigue aplicándose a Contratos Turísticos obtenidos antes de la vigencia de la Ley de Exoneraciones.

15. La exención dicha es un buen ejemplo de "exención con presupuesto de hecho complejo", si bien no de una buena regulación de una exención de este tipo. Esto significa que, además de la verificación de una o varias de las hipótesis previstas en el hecho imponible o generador, es necesario, para su disfrute definitivo, la realización de un hecho externo o ajeno al hecho generador, llamado *hecho legitimador* o *circunstancias extrínsecas*. Normalmente, es en este hecho en que se reflejan las finalidades extrafiscales del legislador al conceder la exención.

16. Para ejemplificar directamente con el caso que nos ocupa, tenemos que el presupuesto de hecho (complejo) de la exención se desglosa así:

- a) Percepción de utilidades (hecho generador del impuesto sobre las utilidades)
- b) No distribución de las utilidades (comportamiento ajeno al hecho generador pero cuya verificación forma parte del presupuesto de hecho de la exención).

17. Este tipo de exenciones, a la luz de la moderna teoría de la exención tributaria, se caracteriza por que su nacimiento definitivo depende del ulterior cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito exigido por la Ley, esto es, del cumplimiento del comportamiento ajeno al hecho generador a que nos hemos referido. Mientras tanto, la obligación tributaria queda en estado de pendencia. Así, si este comportamiento se cumple, la exención se convierte en definitiva y la obligación tributaria desaparece del mundo jurídico. Si no se cumple, el beneficio fiscal se pierde y con él cesa el estado de pendencia en que se encontraba la obligación tributaria.

18. Para aclarar mejor el punto, se debe tomar en cuenta que estamos ante un tipo de exenciones en que **primero** se verifica el hecho generador; **luego** se verifica el hecho legitimador. La doctrina más moderna ha entendido que, en estos casos, con la verificación del hecho imponible nace la obligación tributaria, pero como relación jurídica carente de firmeza. Se trata de una situación jurídica interna, lo que explica que el crédito tributario no sea exigible (ver P. HERRERA MOLINA, La exención tributaria, Ed. Colex, 1990, Madrid, p.p. 172-174). Entonces, con la mera realización del hecho imponible no se puede considerar que la exención haya nacido y que, por tanto, con la posterior no verificación del hecho legitimador, muera lo que ya había nacido, dando lugar, en ese momento, al nacimiento de la obligación tributaria. Y ello es así porque entonces habría que reconocer que es parte del hecho generador -presupuesto de la obligación tributaria- el incumplimiento del hecho legitimador. Es decir, que nos encontraríamos, en el caso que nos ocupa, con un hecho imponible generador consistente en "la percepción de utilidades dentro de un determinado período impositivo y su distribución posterior, en otro período impositivo". Lo que no tiene mucho sentido.

19. En el caso que nos ocupa, habría que dilucidar el alcance de la expresión "no distribución de las utilidades", a fin de precisar cuándo es que debe considerarse la exención como definitiva, saliendo la obligación tributaria del estado interino en que se encuentra, sea para ser exigible, sea para desaparecer definitivamente.

20. Para analizar el punto, conviene primero exponer lo que hasta ahora ha resuelto la Administración Tributaria costarricense.

21. La resolución N° 83 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, de las 8 horas del 6 de noviembre de 1992, mediante la cual se confirma lo resuelto por la Dirección General de la Tributación Directa en Oficio N° 545 del 30 de marzo de 1992, así como la resolución confirmada, han dejado claro estos puntos:

a. La exención del artículo 17 inciso ii) de la Ley 6990 sólo se aplica cuando no hay distribución de utilidades.

b. La no distribución debe mantenerse por el término de duración del contrato turístico, esto es, doce años.

c. No sólo debe existir no distribución, sino que debe haber reinversión o capitalización de utilidades. De esta precisión se extrae una consecuencia de la mayor importancia: las utilidades no distribuidas que gozaron la exención en un año determinado, no podrán ser luego distribuidas, pues esto equivale a un reconocimiento expreso de que no se procedió a la reinversión efectiva (en aspectos tales como la ampliación de estructuras y el mejoramiento de servicios), desde que se mantuvieron ahí disponibles para ser distribuidas en determinado momento. En tal caso, se configuraría un incumplimiento del contrato turístico, que daría pie a su terminación y al reintegro de los tributos exonerados:

" Permitir la repartición de utilidades correspondientes a períodos fiscales protegidos por un Contrato Turístico equivale, a criterio de esta Dependencia, a violentar la ley reguladora de la materia y las estipulaciones del contrato mismo. Este documento obliga por igual al Estado y a la empresa suscriptora, y si comprueba que ésta ha incumplido con las obligaciones que le corresponden, en forma automática pierde el derecho a disfrutar de los beneficios otorgados. La pérdida de éstos beneficios debe entenderse, a nuestro juicio, retroactiva a todos los ejercicios fiscales cubiertos por el contrato."

ch. Se entiende, entonces, que la distribución de dividendos para una empresa hotelera con contrato turístico no tiene consecuencias jurídicas de incumplimiento contractual siempre y cuando se refieran al período impositivo en vigencia, en cuyo caso simplemente no opera la exención y debe pagarse el impuesto sobre utilidades.

d. Para llegar a la anterior conclusión, la Tributación Directa hizo un estudio bastante completo y conveniente del expediente legislativo en que se discutió sobre ésta exención.

e. Por lo demás, se deja perfectamente claro que, sobre las utilidades distribuidas, procede el pago tanto del impuesto sobre utilidades como el impuesto de retención sobre los dividendos (renta disponible).

f. La obligación tributaria nace en el momento en que se opera la distribución de las utilidades, por

lo que es a partir de entonces que se debe contar el período de prescripción.

g. De lo expuesto, me parece claro que la Administración Tributaria ha querido dejar bien establecido que la única forma válida de registrar en el patrimonio de los accionistas el monto de lo reinvertido es a través de la distribución de acciones representativas del aumento de capital derivado de la reinversión.

22. De esta interpretación de la Administración Tributaria, es necesario comentar estos aspectos:

a. Se entiende que el comportamiento que se exige al contribuyente no es de carácter meramente negativo (no distribuir utilidades), sino positivo (reversión efectiva).

b. Por una parte, se entiende que la exención se consolida al transcurrir el término del contrato turístico, esto es, los doce años, a partir de cuando podría precederse a la distribución de utilidades. Sin embargo, por otra parte, sostiene la Administración que la distribución de utilidades que en un determinado período se vieron exentas con el compromiso de su no distribución, por sí misma, es un indicio contundente de que si bien se cumplió con el requisito negativo de no distribuir, no se cumplió con el requisito positivo de reinvertir o capitalizar. De este modo, se evidenciaría un incumplimiento del contrato turístico, entre cuyas sanciones estaría el reintegro de la deuda tributaria suspendida.

De este modo, se evidencia como la Administración está incluyendo un supuesto de hecho legitimador distinto del que prevé la Ley: en efecto, la distribución en el año trece del contrato de las utilidades del año tres, no constituye un incumplimiento del hecho legitimador consistente en la "no distribución de utilidades durante el término del contrato", sencillamente porque ya se está fuera del término del contrato; sin embargo, tal distribución, al denotar la falta de inversión de las utilidades dentro del término de doce años, evidenciaría un incumplimiento del hecho legitimador consistente en la "reversión de utilidades dentro del término del contrato".

c. La Administración acoge una tesis superada en la doctrina moderna: que la obligación tributaria nace o, dicho en términos técnicos, se devenga con el incumplimiento del hecho legitimador (en el ejemplo, en el año doce). La doctrina moderna entiende, por el contrario, que la obligación tributaria, ya nacida o devengada desde que se verificó el hecho generador (en el año tres, para seguir nuestro ejemplo), tan sólo deviene exigible con el incumplimiento del hecho legitimador (en el año doce). Esto es importante porque determinaría la fecha para el cálculo de intereses corrientes y recargo de mora; así mismo, determina la legislación aplicable al caso concreto.

ch. Si, como entiende la Administración Tributaria, el hecho legitimador de la exención que nos ocupa no es la mera "no distribución de utilidades", sino la efectiva inversión, nos encontraremos con que la Ley es omisa en cuanto a establecer el plazo, a partir de la generación de las utilidades, para proceder a su inversión efectiva. Así, podría optarse por una de estas dos interpretaciones:

-Tal inversión debe ser **inmediata**, en cuyo caso el incumplimiento se daría desde que las utilidades generadas en un año, debidamente declaradas en el balance y aprobadas, no son destinadas a algún rubro que constituya una "reversión". De este modo, sería desde ese momento en que hay incumplimiento y, por tanto, la obligación tributaria nacería o devendría exigible (según se interprete, ver punto c) a partir de entonces. Así, empezaría a correr el término de la prescripción en ese momento, por lo que si la Administración no exige el cobro dentro de este término, podría interponerse con éxito la excepción de prescripción. Con esta interpretación, podría pensarse que una distribución de utilidades, por ejemplo, en el año séptimo, de las utilidades del año

uno, no haría otra cosa que evidenciar el incumplimiento de la obligación de reinvertir verificado más de tres años atrás. Si a ese momento se debe imputar el nacimiento o exigibilidad de la obligación tributaria, entonces es claro que ésta estaría prescrita, por la falta de diligencia de la Administración que la llevó a no detectar el incumplimiento y proceder en consecuencia.

-Tal reinversión debe darse, al igual que la no distribución, dentro del término de doce años, que es la vigencia del contrato turístico. En tal caso, la obligación tributaria nacería o sería exigible a partir de ese momento y, por ende, a partir de entonces correría el término de la prescripción. Esto quiere decir que las utilidades de cualquiera de los períodos del año uno al doce podría ser distribuidas en el año dieciseis (visto el término de prescripción de cuatro años). Por más que la Administración alegara que esta distribución evidencia que no hubo reinversión efectiva, está debería de verificarse dentro del término de vigencia del contrato. Así, transcurridos cuatro años desde que se cumpliera dicho término, sin que la Administración hubiera advertido y reclamado el incumplimiento del deber de reinvertir dentro de ese término, exigiendo el pago de la ya nacida o exigible obligación tributaria, estaríamos ante obligaciones tributarias prescritas.

d. En la interpretación de la Administración Tributaria, una distribución de utilidades, por definición y necesariamente, implica una falta de reinversión efectiva de éstas. Es decir, se niega totalmente la posibilidad de utilidades efectivamente reinvertidas por un tiempo que luego se distribuyen.

23. Hechas estas consideraciones, podríamos sintetizar nuestra visión del asunto:

a. Demostrando que "no distribuir utilidades" no es lo mismo que "reinvertirlas", se puede llegar a la conclusión que la Administración, al interpretar la Ley en ese sentido, está violentando el principio de legalidad, esto es, está creando supuestos de exención. De este modo, se lograría que se puedan distribuir las utilidades libremente una vez vencido el término del contrato.

b. Cuestionando el concepto mencionado en el punto 22 d). (distribución de utilidades igual a no reinversión efectiva en ningún momento), se podría llegar a sostener que la distribución de utilidades retenidas una vez finalizado el término del contrato no necesariamente implica **incumplimiento del deber de reinversión**, pudiéndose demostrar, en contrario, que si hubo reinversión efectiva. De este modo, se podría igualmente distribuir utilidades una vez vencido el término del contrato.

c. De no ser aceptable alguno de los dos argumentos anteriores, se puede esgrimir que, por más incumplimiento de deber de reinversión que haya habido, y reconociendo que éste debía cumplirse en cualquier momento dentro del término del contrato, ya en el año dieciseis se puede distribuir sin problema, por prescripción de la obligación tributaria surgida o devenida exigible (por incumplimiento del deber de reinvertir) al término del contrato.

d. Al contribuyente le convendría aceptar la interpretación de la Administración -doctrinalmente incorrecta- de que la obligación tributaria nace con el incumplimiento del hecho legitimador, pues de ese modo se evita el pago de mora e intereses corrientes desde la realización del hecho generador (en caso de que exista conexión con contravención o delito o se dé un litigio temerario).

e. El aceptar la interpretación de la Administración -de que el hecho legitimador está constituido por la reinversión efectiva y no por la mera no distribución- podría ser beneficioso para el contribuyente, con una condición: que prospere la tesis de que el deber de reinversión se da inmediatamente después de la constatación de utilidades en el balance, de modo que el incumplimiento de tal deber se diera al no reinvertir inmediatamente. De este modo, el término de



prescripción empezaría a correr desde ese momento y, por tanto, se podrían dar algunas distribuciones dentro del término del contrato, de las utilidades percibidas y no reinvertidas cerca de cuatro años atrás.

c) LA EXENCIÓN DE PAGO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

[ANDREOZZI]³

I. - PRINCIPIOS GENERALES

En la órbita del derecho privado, la relación jurídica de la obligación presupone que las personas a ella vinculadas, se encuentran en el mismo pie de igualdad. La obligación (que puede nacer de la voluntad de las partes o de la ley) debe cumplirse en el momento y en la forma convenida o determinada por la norma.

En el primer caso depende de la voluntad del acreedor que la obligación deje de satisfacerse en la forma convenida. Esta actitud se denomina jurídicamente "remisión de la deuda" (art. 876 Cód. Civ.).

En el ámbito del derecho tributario, la obligación nace de la ley y por voluntad exclusiva del Estado en la forma que hemos analizado en capítulos anteriores y debe cumplirse por exigencia de la misma norma que la ha creado.

La figura jurídica de la remisión o perdón de la deuda, es desconocida en el ámbito del derecho tributario.

La norma que crea la obligación tiene carácter general y se aplica siempre en igual forma a situaciones jurídicas iguales. Más aún, es principio ya aceptado en forma definitiva, que la remisión de la deuda no puede efectuarse por voluntad del órgano administrador, ni por ningún organismo que lo integre, porque, como sabemos, la obligación tributaria es un crédito del Estado y la administración activa sólo su brazo ejecutor y en manera alguna el "titular" del mismo.

Pero hay situaciones contempladas por la ley tributaria en las que se quiebra aquel principio creándose la figura jurídica denominada exención del tributo.

Constituye la excepción de la regla y debe tener un fundamento de bien público. Es un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia o política económica.

La exención del tributo se presenta a veces en forma atípica, como ser la determinación de una compensación, por ejemplo: la del pago de derechos de línea en los casos de cesión gratuita del terreno a la Comuna para ensanche de calles; el privilegio de no pagar el pavimento cuando se cede gratuitamente la tierra necesaria para construirlo o cuando de cualquier otro modo, pero siempre expresamente determinado en la norma, se compensa el tributo con alguna prestación o

con la entrega de una cosa.

En estos casos no hay una figura típica de exención, pues está condicionada a la entrega de algo o al perdón de pago de alguna deuda.

En estos casos no hay un privilegio propiamente dicho, sino una condonación o una compensación de deuda.

Jurídicamente, la exención del tributo no es un perdón o remisión de deuda, sino una figura específica del derecho público.

Algunos autores han expresado que afirmar que la norma tributaria crea excepciones, es un error, pues lo que ocurre en estos casos es que la ley elimina como situaciones jurídicas imponible, algunas de carácter específico. No hay —dicen— exención del tributo, sino ausencia de materia imponible.

En nuestra opinión, este razonamiento podrá hacerse en determinados casos; pero no soporta la confrontación con la generalidad de las situaciones jurídicas que constituyen la materia imponible.

Cuando una pequeña herencia, por disposición de la ley no paga tributos o la pequeña propiedad está exenta de pagar contribución directa o ciertos actos no pagan sellado o determinadas rentas están libres de impuestos o algunas mercaderías no pagan derechos de importación, etcétera, no se comprueba que la exención sea consecuencia de la inexistencia de materia imponible. Esta es la misma; pero por las razones ya expresadas se consideran por la ley como situaciones no imponibles.

Generalmente se trata de situaciones de hecho y no de derecho, aunque no descartamos que, en algunos casos, aparecen también fundamentos de esta naturaleza, como en el caso de la Iglesia.

Nuestra Constitución da el fundamento, para la creación de este privilegio, en el artículo 68, inciso 16, cuyo párrafo final expresa: "Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias... por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de franquicias y recompensas de estímulo"; disposición ya contenida en la Constitución de 1853, que empleó la palabra "privilegios" en lugar de franquicias.

II. - CLASIFICACIÓN

Las exenciones han sido clasificadas en dos grupos: objetivas o subjetivas.

Las primeras se aplican a los bienes, cosas o conjunto de cosas a las que la norma, por las razones expresadas, ha considerado prudente eliminar de la categoría de sujetos pasivos de la obligación tributaria.

En estos casos priva una razón de carácter económico: liberación de aduanas, facilidades para industrias nuevas (recuérdase la ley respectiva de Tucumán), bienes que están por debajo del límite mínimo de la ley, etcétera.

Las segundas se aplican a personas o entes jurídicos: representantes diplomáticos, iglesias, personas jurídicas de beneficencia, cooperativas, etcétera, con fines de cultura o de bien público.



Desde otro punto de vista, se han dividido en permanentes y transitorias.

Pueden ser divididas también en absolutas o relativas. Las primeras son aquellas en cuya virtud el sujeto pasivo no tiene obligación principal ni accesoria de ninguna clase, las segundas son aquellas que exigen el cumplimiento de determinados hechos, informes, declaraciones, etcétera, para recién gozar del privilegio.

Otra clasificación las divide del siguiente modo:

- a) Exenciones constitucionales requeridas por las restricciones constitucionales federales y estatales sobre legislación impositiva.
- b) Exenciones económicas como las que fomentan el establecimiento y desarrollo de nuevas empresas.
- c) Exenciones distributivas en virtud de la equidad impositiva (tax justice). Exenciones personales mínimas y exenciones para eliminar la doble imposición.
- d) Exenciones para llevar a cabo fines sociales.
- e) Exenciones administrativas.

III. - CARACTERES

El concepto de la exención del tributo tiene caracteres jurídicos específicos que podemos concretar en los siguientes términos:

La exención es un privilegio que aparece solamente cuando se han cumplido los presupuestos de la ley. Es una figura excepcional que debe estar expresamente determinada en la norma, de lo que se desprende que la administración activa no puede por sí sola crearla.

a) La Suprema Corte ha determinado que: "La intención de acordar la excepción a un impuesto, no debe considerarse sobreentendida cuando el lenguaje empleado por el legislador admita otra razonable interpretación. Semejante intención debe ser expresada en términos claros e inequívocos o debe surgir por necesaria implicancia del lenguaje usado, porque es principio firme que una situación de excepción que se reclama bajo un régimen legal, debe ser interpretada estrictamente en contra del interesado y a favor del Estado. Las excepciones nunca se presumen y el que las invoca debe probarlas claramente, no pudiendo creárselas por implicancia o inferencia, sino que deben aparecer fuera de razonable duda" (fallos: 178/75, citado en: 180/265; 181/412; 182/24; 224/349. *Cooley, On Taxation. J.A., 58/702*).

b) "Los gastos que hacen las empresas ferroviarias para el cumplimiento de las leyes de jubilaciones y pensiones ferroviarias, por depósito de contribuciones y aportes, no constituyen ni impuestos, ni tasas ni contribuciones. Estos gastos no se hallan comprendidos en las excepciones de tasas, impuestos, contribuciones y retribuciones, a que se refieren las leyes 5.315 y 10.657" (Cám. Civ. Cap.: J. A. 68/758).

c) "Las excepciones alegadas en materia impositiva, deben aplicarse con criterio eminentemente restrictivo" (J. A. 69/1013).

d) "Para la debida apreciación del alcance con que las exenciones fiscales se conceden, la interpretación debe buscarse en primer término, en el texto de la ley, pues la intención del legislador de acordar exenciones no debe considerarse sobreentendida; tal intención debe ser

expresada en términos claros e inequívocos o debe surgir por necesaria implicancia del lenguaje usado" (Cám. Fed. Cap.: J. A. 72/337).

e) Ver colaboración de pedro carrillo mencionada en (J. A., 1945, II, sec. Biblio. 43).

f) "Lo que da sentido a la exención no es el mero hecho de que las propiedades pertenezcan a la nación, las provincias, las municipalidades o los entes autárquicos, sino el ser asiento de los órganos con los cuales dichas entidades cumplen sus respectivas funciones de gobierno."

En este fallo, la Corte ratificó su criterio, rechazando la demanda del Banco Hipotecario Nacional que pretendía estar exento de impuestos en Santiago del Estero, en relación a propiedades loteadas y adjudicadas (J. A. 1949-IV-238).

g) "La liberación del impuesto de importación al papel común para diarios, emana de la ley y no de sus decretos reglamentarios y tienen un carácter excepcional. Y cuando una franquicia aduanera ha sido concedida' en razón de su destino, es este destino exclusivo y efectivamente el que interesa y debe acreditarse y no sólo la cosa en sí" (J. A. 42/340. La sentencia se refiere a fallos: 156/116; 158/17; 162/191).

h) "Las excepciones a las leyes impositivas no pueden crearse por implicancia o por inferencia, sino que deben aparecer fuera de razonable duda" (fallos: 210/1094. La sentencia se remite a fallos: 181/412).

i) La Corte Suprema, fundada en conceptos análogos, ha dicho que: "no es inconstitucional una ordenanza municipal sobre servicio de aguas corrientes en cuanto libera del régimen de la misma a los inmuebles que posean instalaciones propias en determinadas condiciones" (fallos: 181/399).

j) En el mismo sentido: (fallos: 183/190; 185/26; 189/272). La norma puede otorgar a la administración la capacidad suficiente para crear la excepción. Tal sería el caso de que la facultara para exceptuar del pago del tributo a situaciones jurí-f dicas determinadas. Esta disposición constituiría un acto de delegación legislativa peligroso por su propia característica, pero no por ello carente de validez.

Los organismos administrativos no tienen, en principio, capacidad para modificar los términos, ni el alcance de la obligación tributaria. Los actos administrativos que, con ese fin se dictaren, son nulos y traducen un manifiesto exceso o abuso de poder.

k) Las modificaciones de la obligación tributaria que con más frecuencia se presentan son las relativas a la fecha de su cumplimiento, siendo común el hecho de que, por disposiciones administrativas, sean alteradas, concediéndose plazos, forma de pago, perdón de intereses, etcétera. Estos actos administrativos carecen, en doctrina, de toda eficacia, porque la obligación nace de la norma y las personas y los organismos en cuyas manos está la administración, no tienen facultad para dictarlos.

No decimos lo mismo de las penas pecuniarias de que puede ser pasible el deudor de la obligación, porque siendo contravenciones, en principio, caen dentro de la capacidad de indultar que pertenece exclusivamente al Poder Ejecutivo. Algunas leyes contienen la cláusula de que, tratándose de penas de contravenciones tributarias, está vedado al Poder Ejecutivo ejercitar aquella atribución constitucional.

En Tucumán, el problema asume características especiales, porque la atribución constitucional (art. 103, inc. 10) está restringida a la conmutación e indulto de penas impuestas por delitos comunes, por delitos políticos, con excepción de los electorales; pero no la podrá ejercer cuando se trate de delitos en que el Senado conoce como juez ni en los delitos cometidos por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones.

IV. - EN LA INTERPRETACIÓN DE LA EXENCIÓN NO SE APLICA EL PRINCIPIO DE LA ANALOGÍA

Si la exención es un privilegio y una verdadera excepción en la aplicación de la norma tributaria, es natural que deba ser interpretada en sentido restringido.

La exención está o no está en la norma y en esta última hipótesis no puede crearse, por razones de analogía, un privilegio que si el legislador lo hubiera considerado como tal, lo habría expresado.

No debemos confundir el concepto de la analogía, con la determinación genérica de la norma tributaria. Si ésta dice, por ejemplo, que quedan exentas durante un lapso del pago de contribuciones en general las industrias nuevas, da un precepto genérico según el cual, toda industria nueva queda exenta del pago de contribuciones. Será cuestión de hecho establecer si son o no industrias de esta naturaleza aquellas que se presenten pidiendo se las declare comprendidas en la exención. Pero ello no quiere decir que la administración activa pueda aplicar por analogía este precepto de la ley, a situaciones que no reúnan las características a que acabamos de referirnos.

Las disposiciones de la norma tributaria delimitan el privilegio. Este, como ya lo hemos dicho, podrá ser total o parcial, condicionado o incondicionado, subordinado o no a la ejecución de determinados actos. En una palabra: el privilegio debe estar en la norma y será interpretado restrictivamente sin aplicar el concepto de la analogía.

Las palabras empleadas en la norma deben ser interpretadas en su sentido jurídico. El vocablo contribución, es genérico; el de impuesto, es específico. Este no es sinónimo del de tasa.

La exención de impuestos, no significa la de la totalidad de las contribuciones, sino la de las figuras jurídicas impositivas y no comprende la de tasas.

En nuestra opinión, solamente el empleo de la palabra contribución, traducirá la voluntad jurídica de eximir la totalidad de los gravámenes tributarios que puedan afectar al administrado (impuestos y tasas).

La exención de todo "impuesto municipal" durante determinado lapso establecida en una ordenanza municipal tendiente a favorecer la instalación de industrias, comprende tanto los impuestos como las tasas (D. J. A., 4 de febrero de 1948).

Sin embargo, la Suprema Corte ha establecido que: "los servicios de carácter comunal que beneficiasen a los ferrocarriles, por lo mismo que tienen un carácter particular, los ferrocarriles particulares tendrán que abonarlos" (fallos: 113/165).

Tratándose de pavimentos, el Alto Tribunal decidió: "Que si los informes aludidos son

contradictorios, es insostenible a todas luces la afirmación de que la ley es clara o haya exceptuado inequívocamente a los ferrocarriles del pago de los servicios municipales, y por lo mismo no habría razón para alterar la jurisprudencia a su respecto, dado que en la duda no hay otra interpretación posible que la restrictiva (fallos: 113/165; 116/260; 118/411. gooley: On taxation. Sentencia recordada en fallos: 120/372. Ver asimismo Sup. Corte Nac.: J. A. 950-11-135).

V. - LA EXENCIÓN NO SE APLICA RETROACTIVAMENTE

Consecuencia de la aplicación del principio rector que rige estos privilegios, es que debemos interpretar que se refiere al momento en que la exención se crea, no teniendo efecto retroactivo. El privilegio comenzará en la fecha futura que la norma determine y tendrá proyecciones limitadas a la expresa voluntad de la ley.

La norma podrá dejarla sin efecto en el futuro, a menos que medie una situación especial o condicional, como por ejemplo la exención para nuevas industrias, porque en estos casos su implantación ha sido concretada sobre la base de un derecho adquirido. En estos casos, la nueva norma que gravara la situación que antes desgravó sería válida, pero daría lugar a acciones indemnizatorias.

VI. - LA EXENCIÓN ES TEMPORAL Y PERSONAL

El privilegio de la exención es temporal y personal.

En el primer aspecto, ya hemos dicho que a menos que medien razones jurídicas (caso de la Iglesia) y no de hecho, la exención es de carácter temporario. Este concepto es determinante de unidades de tiempo (años, meses, decenios, etc.) que se cuentan del mismo modo que los intervalos de derecho (art. 23 y sig. del Cód. Civ.) y de naturale/a perentoria, de tal modo que ningún acto administrativo puede modificarlo válidamente para reducir ni para ampliar el plazo expresado en la ley.

En el segundo, tiene un carácter personal en aquellos casos en que haya sido concedido por razones de fomento o de cultura, puesto que, si la persona o el ente cambiaran de situación económica o de actividad, el privilegio desaparecería de pleno derecho.

Así, por ejemplo, la exención del pago de la contribución directa a quien tiene una sola propiedad de escaso valor, queda sin efecto si el inmueble ha pasado a otra manos en las que no se cumplen los presupuestos de la ley.

Si una entidad fue exenta del pago de los tributos por sus actividades de cultura, perderá el beneficio si estos fines se alterasen.

VII. - CAPACIDAD PARA CREAR LA EXENCIÓN

El órgano o ente que tiene capacidad para imponer, la tiene para crear el privilegio de exención.



Hemos visto ya que la capacidad tributaria puede ser originaria o delegada. En la segunda hipótesis, podrá ser amplia en el sentido de facultar la creación de figuras tributarias y delimitar la materia imponible o restringida a uno o más aspectos de la obligación, es decir, que la delegación tendrá la proyección que determine la norma, debiéndose respetar, en su silencio, el principio que, quien tiene los medios y la atribución para lo más, la tiene para lo menos, siempre que éste se encuentre cimentado por los mismos principios que aquél.

Es conveniente destacar, que la capacidad tributaria de las municipalidades tiene en nuestro país dos fuentes: las constituciones provinciales y las leyes ordinarias.

Por ello, las provincias pueden eximir de tributos municipales sólo en determinados casos. La capacidad de la legislatura para crear la figura de la exención de tributos municipales, tiene como límites, las determinaciones de la Constitución de la respectiva provincia. Es decir, que si ésta crea ciertas rentas municipales, una ley provincial no podrá configurar exenciones a las mismas.

No sucede lo mismo en la segunda hipótesis, pues la creación y exención del tributo tienen, en este caso, un mismo origen, a menos que surja de los respectivos antecedentes que la exención está condicionada a la prestación de servicios municipales, porque entonces se produciría la incongruencia de obligar a la municipalidad a prestarlos y eximir a terceros de su pago.

Esta ha sido la tesis (que nos parece justa) de la Suprema -Corte de la Provincia de Buenos Aires (J. A. 28/257; 46/421).

En virtud de la aplicación de preceptos constitucionales claros, la tesis inversa no puede ser verdadera; es decir, que la municipalidad no puede eximir a terceros de tributos que no le pertenecen, en mérito a ninguna disposición contractual ni de otro carácter.

La Suprema Corte de la nación ha tenido oportunidad de expresar: "*Es obvio que las autoridades edilicias de la ciudad de Avellaneda carecen de facultades para exonerar de aquellas contribuciones cuyo establecimiento corresponde por su naturaleza, a la jurisdicción del gobierno de la provincia. La sanción de esa ley (4.198) sólo significa el ejercicio por parte de la provincia de la facultad que le es propia de dictar leyes y ordenanzas de impuestos sin más limitaciones que las enumeradas en el artículo 108 de la Constitución*" (fallos: 188/27).

d) DE LA PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA

[URCULLU]⁴

1. DEFINICIÓN

Entre los autores que han definido la prescripción extintiva, tenemos a Planiol y Ripert quienes escuetamente se limitan a decir que "es un modo de extinción de las obligaciones por el transcurso de cierto tiempo". Más completa es la definición de Giorgi para quien la prescripción extintiva "es un

modo de extinguir las obligaciones, que depende de la pérdida de la acción relativa ocasionada por la inercia del acreedor durante todo el tiempo y bajo las condiciones determinadas por la ley”

En nuestro derecho positivo, el art. 2492 del Código Civil, da consagración conjunta a las prescripciones liberatoria y adquisitiva por lo que, ensayando una definición de la primera, podría decirse que la prescripción extintiva es un modo de extinguir illas acciones y derechos ajenos por no haberse ejercido durante cierto lapso.

2. IMPORTANCIA DE ESTA INSTITUCIÓN

La prescripción extintiva tiene la virtud de evitar que el deudor liberado tenga que conservar indefinidamente, y después de él sus herederos, el recibo entregado por el acreedor pagado; es fácil suponer lo que significaría conservar los recibos entregados a sus causantes, después de cincuenta años, o un siglo, sin limitación de tiempo. Por esto, la prescripción constituye un medio de prueba socialmente necesario que presume legalmente, si no el pago, por lo menos la liberación.

3. TEORÍAS ACERCA DE SUS FUNDAMENTOS

Sus fundamentos han sido discutidos desde todos los tiempos. Tanto los juristas como los filósofos y literatos se han ocupado de ella y de sus fundamentos, ya sea para justificarla o bien para reprobala.

Entre las diversas teorías acerca de sus fundamentos, citaremos las subjetivas y las objetivas, que a nuestro juicio, son las más importantes.

Teorías subjetivas

a) Abandono presunto del derecho: es una de las teorías más antiguaiMíue encuentra en la presunción del abandono del derecho, por parte de su mular, el fundamento o explicación de la prescripción. A este respecto Valverde, tratadista y profesor español expresa que el simple no uso de un derecho no es suficiente para perderlo, indicando que la prescripción se funda en "una presunción de abandono del ejercicio del derecho o renuncia del que uno tiene a su favor";

b) Presunción de renuncia: semejante a la anterior, ella no ha sido ajena al sentir de ifaestros tribunales, y, así, la Corte Suprema en sentencia de 23 de diciembre de 1919 argumentó que "el fúndamelo esencial de la prescripción extintiva es el abandono que la ley supone en el acreedor, y para que la prescripción se verifique basta solamente la subsistencia de este presunto abandono";

c) Del silencio del titular: el origen de la prescripción extintiva sería el mero silencio del titular de un derecho. Sobre el particular, el Sr. Alessandri, en un artículo publicado en la Revista de Derecho y Jurisprudencia, dice que "Es innegable que en ocasiones el silencio produce efectos jurídicos. Desde luego, cada vez que la ley dispone algo, salvo estipulación en contrario, el silencio de las partes significa aceptación de la regla legal. En seguida, el silencio o la inacción del acreedor durante el tiempo requerido por la ley, extingue las acciones y derechos".

Teorías objetivas. Principalmente se basan en que los derechos no pueden permanecer en la incertidumbre respecto de su titular. La prescripción tendría una cualidad curativa cuya misión básica sería dar estabilidad jurídica a los derechos que sus titulares no han hecho valer dentro de los plazos indicados por el legislador. Aquel que se encuentra ligado a una prestación, no puede permanecer indefinidamente obligado a ella por el mero capricho o negligencia de su titular. Pothier encuentra, en esta institución una verdadera sanción impuesta al acreedor negligente, y así nos enseña que la prescripción extintiva "no se ha establecido solamente como una presunción de pago que resulta de que el acreedor no trate durante largo tiempo de hacerse pagar lo que se le debe; está también establecida como una pena contra la negligencia del acreedor". Sentencias de nuestro más alto Tribunal han acogido este fundamento y han declarado que "la prescripción constituye una pena legítima" (fallo de casación, de 12 de marzo de 1929).

Prescindiendo de la divergencia aparente que existe entre los autores que tratan de encontrar un fundamento a esta institución liberatoria, hay que ponderar un principio que une a todas ellas: es el principio de la utilidad social. Así don Pedro Lira nos advierte que muy largos trastornos se seguirían si la ley amparara las reclamaciones de acreedores que tratasen de hacer efectivos sus derechos después de muchos años. La Corte Suprema, en el año 1934, dictó *sentencia*, por un recurso de queja de la Comisión Liquidadora de la Compañía Salitrera de Chile, donde declaró que "la prescripción, como institución de derecho civil, es una garantía del interés social público".

4. LA PRESCRIPCIÓN ES UN MODO DE EXTINGUIR DERECHOS Y ACCIONES

Pese a que el art. 1567 N° 10, señala a la prescripción como un modo de extinguir obligaciones, lo que se extingue en realidad es la acción de que está provisto todo derecho. Este aserto queda plenamente confirmado con el hecho de que el propio legislador en el N° 2 del art. 1470 contemple como obligación natural a aquellas que se han extinguido por la prescripción. La prescripción extintiva, entonces, sólo opera en las obligaciones civiles, y las deja vigentes como obligaciones naturales; el efecto de las obligaciones naturales es que no confieren derecho para exigir su cumplimiento, pero cumplidas, autorizan para retener lo que se ha dado o pagado en razón de ellas.

En consecuencia, de la claridad de los arts. 2492 que define la prescripción, y el art. 2514 que fija los elementos de la prescripción extintiva, se concluye que lo realmente extinguido por la prescripción son las acciones y derechos ajenos.

5. LA PRESCRIPCIÓN ES UNA MATERIA DE ORDEN PÚBLICO

En principio, las reglas dadas por el legislador que reglamentan la prescripción, no pueden ser derogadas por las partes. Ellas son de orden público porque están establecidas en utilidad social; sólo una vez cumplida, la ley autoriza su renuncia.

No obstante la rigidez de las normas de orden público, en el caso del término prescriptivo se han hecho algunas excepciones, dando una relativa libertad a la voluntad de las partes. En efecto, la jurisprudencia francesa ha establecido uniformemente que las cláusulas restrictivas se admiten,



dado que entienden que el orden público no es obstáculo a la abreviación de los plazos legales; en cuanto a las cláusulas extensivas, las estima ilícitas: el acreedor no puede reservarse el derecho de interponer la acción durante un período más extenso que el de terminado por la ley. Esta solución ha merecido la justa crítica por parte de los autores franceses Planiol y Ripert quienes estiman que esta doctrina que admite la limitación de los plazos "compromete gravemente los derechos del acreedor", además, dicen que es injusto que por un lado se acepte la restricción en favor del deudor, y por otro se prohíban las cláusulas extensivas en beneficio del acreedor, aún cuando reconocen que esto último equivaldría a una verdadera renuncia anticipada de la prescripción al establecerse plazos de cincuenta o cien años, que serían prácticamente iguales a la imprescriptibilidad del crédito.

El Código Civil Chileno, como asimismo los autores, aceptan las cláusulas por las cuales se restringen los plazos de prescripción. Así, el art. 1880 autoriza a las partes para fijar un plazo menor de cuatro años en el pacto comisorio; más adelante el art. 1885, dice que se podrá intentar la acción de retroventa siempre que no pase de cuatro años contados desde la fecha del contrato, o sea, las partes pueden fijar un plazo menor. En cambio, a semejanza del derecho francés, se repudian las cláusulas tendientes a establecer un plazo mayor: el legislador prohíbe renunciar a la prescripción anticipadamente, y estableciéndose un plazo de mil años se encubriría precisamente la renuncia prohibida. Pero hay un caso en que las partes pueden ampliar o restringir el plazo de prescripción, nos referimos al art. 1866 que dispone que "La acción redhibitoria durará seis meses respecto de las cosas muebles y un año respecto de los bienes raíces, en todos los casos en que leyes especiales o las **estipulaciones de los contratantes no hubieren ampliado o restringido este plazo**".

Para concluir, citaremos la extrañeza del autor alemán *Von Tuhr* por el art. 129 del Código Civil Alemán que declara inadmisibles el pacto acortando el plazo de prescripción. Para este autor, dichos pactos no contravienen en nada la finalidad de la institución; en lo que respecta a la prolongación de los plazos justifica que no puedan alargarse por voluntad de las partes, porque, con el mismo predicamento de los demás autores citados, estima que la finalidad de la prescripción es proteger al deudor y a los Tribunales contra el agobio que suponen las reclamaciones procedentes de tiempos muy remotos.

6. REQUISITOS DE LA PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA

De la prescripción dada por nuestro legislador, se desprende que son necesarios, los siguientes requisitos para que opere la prescripción extintiva:

- a) Que haya transcurrido **cierto lapso de tiempo**, durante el cual no se haya ejercido la respectiva acción;
- b) Que la prescripción **no haya sido interrumpida**;
- c) **Que no se encuentre suspendida**;
- d) **Que haya sido alegada, y**
- e) **Que no haya sido renunciada.**

Estas, reglas se aplican igualmente a favor y en contra del Estado, de las Iglesias, de las Municipalidades, de los establecimientos y corporaciones nacionales, y de los individuos particulares que tienen la libre administración de lo suyo (art. 2497).



En la prescripción liberatoria no tiene lugar la posesión ni el justo título, como asimismo no desempeña papel alguno la buena fe.

7. a) TRANSCURSO DE CIERTO LAPSO DE TIEMPO

El art. 2514 parece exigir como único requisito para que opere la prescripción el transcurso del tiempo, al disponer que "La prescripción que extingue las acciones y derechos ajenos exige solamente **cierto lapso de tiempo**, durante el cual no se hayan ejercido dichas acciones". Los autores coinciden uniformemente, al definir esta institución, en la exigencia del "transcurso de cierto tiempo".

El **término normal** es de cinco años para las acciones ejecutivas y de diez para las ordinarias (art. 2515). En cuanto a las acciones ejecutivas, ellas se convierten en ordinarias por el lapso de cinco años, y convertida en ordinaria dura solamente otros cinco años.

Existen otros **términos especiales** consignados, tanto en el título de la prescripción como medio de extinguir las acciones judiciales, como en artículos aislados del mismo cuerpo de leyes. Así, entre los primeros, tenemos los términos de tres años establecido en el inc. 1o del art. 2521, para las acciones a favor o en contra del Fisco y de las Municipalidades provenientes de toda clase de impuestos; el inc. 2o de dicho precepto legal dispone que prescriben en dos años los honorarios de los jueces, abogados, procuradores, los de médicos y cirujanos, etc.; otro plazo de este tipo especial o de corto tiempo, es el contemplado en el art. 2522, donde expresa que prescribe en un año la acción de los mercaderes, proveedores y artesanos por el precio de los artículos que despachan al menudeo, como también la de toda clase de personas por el precio de servicios que se prestan periódica o accidentalmente. [...]

8. DESDE CUANDO SE CUENTA EL PLAZO DE PRESIPCIÓN

El instante preciso en que empieza a contarse el término prescriptivo, es por regla general, aquél en que está expedito el camino para poder ejercer libremente la acción por parte del acreedor. Vale decir, que el nacimiento de un derecho no es causa suficiente para que empiece a correr el plazo extintivo, toda vez que aquel puede estar sujeto a condición, plazo o modo, lo que impide su exigibilidad. "El término dado para la prescripción debe ser un plazo útil, en cuanto al ejercicio de la acción; no puede reprocharse al acreedor el no haber actuado en una época en que todavía no tenía derecho a hacerlo; de no ser así, pudiera darse el caso de perderse el derecho antes de haberla podido ejercitar".

Acorde con esta idea, nuestro legislador, en su art. 2514, expresa que el lapso de tiempo exigido por la ley para que tenga lugar la prescripción, se cuenta desde que la obligación se haya hecho exigible, principio que, como queda dicho responde a toda equidad, tanto que la prescripción se ha establecido como sanción para el acreedor negligente, cuanto que el titular no ha podido ejercer su derecho por no ser aún exigible.

Si un crédito está sujeto a plazo, el término prescriptivo sólo empezará a contarse a partir del vencimiento de aquel, ya se trate de intereses o de capital. Cuando el crédito pende de una condición suspensiva, el plazo extintivo no corre mientras la condición no se cumple; en lo tocante a la condición resolutoria el caso es totalmente distinto ya que el cumplimiento de ésta puede exigirse desde luego; la acción, por tanto, prescribiría, si el término prescriptivo transcurriera antes del cumplimiento de la condición. Tratándose de un crédito eventual, es decir, si uno de los elementos de existencia no se ha cumplido aún, sino que es sólo probable, con mayor razón la prescripción tampoco podrá contarse desde ahora, ya que su estado actual es perfectamente incierto y no da al acreedor ninguna acción que ejercitar.

Los créditos fraccionados nos ofrecen una relación más que una la existencia de la acción judicial con el comienzo del término prescriptivo. Cada una de las cuotas o porciones, en la medida que se vayan haciendo exigible, da lugar a un nuevo plazo, independiente, que corre desde el instante en que pueda perseguirse judicialmente su cumplimiento. Estos créditos fraccionados son de ordinaria ocurrencia, pues pueden tener su origen en una devolución de un capital por anualidades, o bien, de intereses que se están devengando mensualmente, rentas de arrendamientos, etc., y en la medida que vayan cumpliéndose los respectivos períodos, la obligación total se va haciendo parcialmente exigible.

Pero hay un caso en el Código Civil en que el plazo de prescripción empieza a transcurrir desde que se celebró el contrato, sin importar si la obligación es o no exigible: el caso del pacto comisorio (art. 1880).

e) FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

[GONZÁLEZ MÉNDEZ]⁵

Enumeración y concepto

El Título II de la Ley General Tributaria está dedicado a *Los tributos*, cuyo capítulo V contempla la materia de la deuda tributaria. Pues bien, como se sabe, las secciones 2.^a, 3.^a y 4.^a de dicho capítulo hacen referencia a las formas de extinción de la obligación tributaria. Los artículos 59 a 70 no contienen, como señalamos anteriormente, una enumeración de las formas de extinción de la obligación tributaria, lo que hace ineludible el planteamiento del problema de la admisibilidad de otros medios extintivos no contemplados por la Ley General Tributaria.

Comenzando por las causas a las que da entrada expresamente, señalar que la sección 2.^a se encuentra dedicada a la regulación de los elementos del pago. El pago, como tendremos ocasión de examinar, es la forma extintiva por excelencia, pues implica el cumplimiento de la prestación tributaria a través de la entrega de una suma de dinero por el deudor al acreedor de la misma.

La sección 3.^a está ocupada por la prescripción, como forma de extinción del débito por virtud del simple transcurso de determinados plazos de tiempo especificados en la propia Ley.

Por último, la sección 4.^a del capítulo V aparece encabezada por el epígrafe «otras formas de

extinción» y en ella se contemplan las figuras de la compensación y la condonación, así como el especial medio extintivo regulado en el artículo 70.

El artículo 1.195 del Código civil establece que la compensación tendrá lugar «cuando dos personas, por derecho propio, sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra». La Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación fijan los supuestos en que este medio extintivo es aplicable en el Derecho tributario, reconociéndose, en general, respecto a cualquier clase de crédito ostentado por el particular contra el Estado a través de acto administrativo firme.

La condonación es conceptuada por los civilistas como la liberación gratuita de la deuda, otorgada por el acreedor al deudor. En el ámbito tributario, tiene lugar en determinados supuestos específicos, pues ya vimos cómo la Administración carece de facultades dispositivas en cuanto a la ejecución del crédito tributario. Solamente a través de una Ley admite el legislador la regulación de deudas tributarias condenables.

Por último, el artículo 70 de la Ley General Tributaria hace referencia a un caso concreto cual es el de la «insolvencia probada del sujeto pasivo y demás responsables tributarios», declarándose a este respecto deudas provisionalmente extinguidas, con la salvedad de que, transcurrido el plazo de la prescripción, pasan a ser supuestos de extinción total.

Admisibilidad de otras formas de extinción de la obligación tributaria

¿Contiene la Ley General Tributaria una regulación exhaustiva de los modos de extinción de la obligación tributaria? En opinión de Ferreiro Lapatza, la Ley regula las formas de extinción de aplicación general a todos los tributos; no contiene las formas extintivas de aplicación excepcional. En consecuencia, y en virtud del artículo 9.º-2, sostiene la aplicabilidad de cualquier causa de extinción regulada para todo tipo de obligaciones y, en especial, las recogidas por el Código civil.

Creemos que, aunque efectivamente la Ley General Tributaria no contiene una enumeración exhaustiva de los medios extintivos, no parece posible afirmar la aplicación general de los modos del Código civil, así como tampoco de modo genérico su inaplicación; será preciso atender al supuesto estudiado pues determinadas figuras del cuerpo legal civil no son susceptibles de ser trasladadas al campo tributario en virtud de las peculiaridades que en él adoptan.

Que la Ley General Tributaria no contiene una relación taxativa de los modos de extinción es fácilmente constatable a través de la comprobación de la aplicación a la obligación tributaria de formas no contenidas en ella y sí reguladas en otros cuerpos legales. Es el caso de la ejecución forzosa, como medio coactivo de satisfacción del crédito ostentado por el Estado, que produce la extinción de la obligación tributaria de que se trate.

Sin embargo, causas de extinción recogidas en el Código civil parecen difícilmente aplicables a la obligación tributaria; así supuestos como los de la pérdida de la cosa debida o la novación extintiva, pues como ha puesto de relieve Díez-Picazo respecto a esta última, no conviene bien «a la peculiar naturaleza y a la peculiar función de la relación jurídico-tributaria» .

En otros casos, se trata de la distinta extensión concedida a la aplicación del supuesto particular. Así, respecto a la condonación, la Ley General Tributaria impone determinados límites, no

permitiendo la amplia aplicación de que goza este medio extintivo en el terreno civil. Efectivamente, el artículo 69 de la Ley General Tributaria y el artículo 70 del Reglamento General de Recaudación, establecen que las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de Ley y en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen. Era pues precisa una norma tributaria que adecuase la causa extintiva a la peculiaridad de la materia tributaria. Lo mismo podríamos decir de la prescripción y la compensación, que poseen un régimen tributario específico.

En consecuencia, podemos concluir que, ante la posibilidad de extinción de una obligación tributaria, es preciso contemplar:

1.º Si la causa extintiva concreta está configurada en la Ley General Tributaria, a cuya regulación debe ceñirse entonces.

2.º Si en caso de no estar prevista en la Ley General Tributaria es posible su aplicación por adecuarse dicha causa extintiva a las peculiares características y principios rectores del Derecho financiero.

3.º Que, considerando la aplicabilidad de un medio extintivo no recogido en la Ley tributaria, y dada la ausencia de regulación tributaria específica, el mismo seguirá y se adaptará a la forma y características con que aparezca prevista en el cuerpo legal de que se trate —siempre que no queden vulnerados principios o normas tributarias—, pues ha de entenderse que el ordenamiento tributario no pone obstáculos a la aplicación de la norma particular configuradora de tal medio extintivo.

Por todo lo dicho, y para no hacer más larga esta introducción al tema del pago, vamos a dejar sentados finalmente, según nuestro criterio, los principios generales de:

- a) Admisión de causas extintivas no recogidas en la Ley General Tributaria.
- b) Aplicabilidad o inaplicabilidad de las mismas en función de la adaptación y respeto del medio extintivo general a las especialidades del ordenamiento jurídico-tributario.

f) OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN

[PEREZ DE AYALA & GONZALEZ]⁶

a) Por *compensación*. Para que se dé esta forma de extinción se precisan los siguientes requisitos:

- a') Que exista un crédito reconocido a favor del sujeto pasivo de la obligación tributaria que se pretende extinguir por compensación.
- b') Que el reconocimiento del crédito se haya hecho por acto administrativo firme.
- c') Que se cumplan, además, las condiciones reglamentariamente establecidas (ved arts. 65 a 69 del Reg. Gen. de Rec.).
- d') Que la deuda tributaria que se pretende compensar sea vencida, líquida y exigible. Es decir, que esté ya liquidada y notificada al sujeto pasivo.
- e') Por último, la extinción por compensación de obligaciones tributarias ha de hacerse por acuerdo expreso, caso por caso, que parece, en principio, facultativo, dada la redacción del artículo 66 del Reglamento General de Recaudación, para los supuestos en que la

compensación se realiza de oficio. Rige el mismo principio, excepto en lo que se refiere al carácter facultativo del acuerdo, cuando la compensación se produce a instancia del sujeto pasivo. Y no se requiere acuerdo expreso de la Administración, en el caso de que la compensación se produzca automáticamente, de conformidad con las normas reguladoras del tributo en cuestión (art. 68).

b) Por *condenación*, más sólo en virtud de Ley y en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen (artículo 69 de la L. G. T.; artículo 10, f) de la L. G. T. y artículo 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911).

c) Impropiamente, el artículo 70 de la Ley General Tributaria alude a un caso de extinción «provisional» de las deudas tributarias, por insolvencia probada del sujeto pasivo y demás responsables. El comentario de la doctrina ha sido unánimemente adverso a este precepto que, de una parte, habla, con manifiesta impropiedad, de extinción provisional; y, de otra, conecta confusamente la insolvencia probada del deudor con la prescripción. En realidad, estimamos, con FERREIRO, que el correcto entendimiento de este precepto como causa de extinción de la obligación tributaria supone la imposibilidad de que el deudor satisfaga su deuda con medios propios en un determinado período de tiempo (lapso de tiempo que tiene como límite el plazo de prescripción, pues a partir de ese momento juega esta causa de extinción permanente). En otro caso, habría que considerar dicho precepto más como una causa de permanencia de la deuda, para el supuesto de una hipotética rehabilitación del deudor dentro del plazo de prescripción, que como una verdadera causa de extinción.

3 Normativa

Exenciones

[CÓDIGO TRIBUTARIO]⁷

ARTICULO 61.- Concepto

Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria.

ARTÍCULO 62.- Condiciones y requisitos exigidos

La ley que contemple exenciones debe especificar las condiciones y los requisitos fijados para otorgarlas, los beneficiarios, las mercancías, los tributos que comprende, si es total o parcial, el plazo de su duración, y si al final o en el transcurso de dicho período se pueden liberar las mercancías o si deben liquidar los impuestos, o bien si se puede autorizar el traspaso a terceros y bajo qué condiciones.

Serán nulos los contratos, las resoluciones o los acuerdos emitidos por las instituciones públicas a favor de las personas físicas o jurídicas, que les concedan, beneficios fiscales o exenciones tributarias, sin especificar que estas quedan sujetas a lo dispuesto en el artículo 64 de la presente ley.

(Así reformado por el artículo 1º de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTICULO 63.- Límite de aplicación

Aunque haya disposición expresa de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación.

(Así reformado por el artículo 50 de la ley N° 7293 de 26 de marzo de 1992)

ARTICULO 64.- Vigencia

La exención, aun cuando fuera concedida en función de determinadas condiciones de hecho, puede ser derogada o modificada por ley posterior, sin responsabilidad para el Estado.

(Así reformado por el artículo 52 de la ley N° 7293 de 26 de marzo de 1992)

4 Jurisprudencia

a) Régimen de exoneraciones y beneficios tributarios conforme a principios constitucionales

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección IV]⁸

Texto del Extracto:

III.- DEL OBJETO DE LA DEMANDA.- Pretende el personero de la empresa actora que en sentencia se declare como renta no gravable las ganancias de capital obtenidas con la venta forzosa de la flotilla vehicular de su empresa dispuestos para el alquiler de turistas (nacionales y extranjeros), y con tal propósito, solicita dejar sin efecto los actos dictados por la Administración Tributaria que no avalaron su criterio interpretativo. Su alegato lo sustenta en la imposibilidad de aplicar el párrafo tercero del inciso f) del artículo 8 de la Ley del Impuesto de la Renta, que grava las diferencias obtenidas en las ventas de activos sujetos a depreciación, por los siguientes motivos: **a.)** que dicha disposición perdió sentido desde la reforma introducida por la Ley de Justicia Tributaria, número 8114, del cuatro de julio del dos mil uno, en atención a que antes se preveía una autorización (acto administrativo individual) de parte de la Administración Tributaria respecto de las depreciaciones especiales, de manera que únicamente son gravables aquellas diferencias de capital que resultaren de tales supuestos, no así, respecto de las operaciones autoliquidadas, sustentadas en una norma reglamentaria, en las que por definición, no hay acto administrativo autorizativo de depreciación. De manera que, al eliminarse esa autorización, la norma perdió sentido; **b.)** que de acuerdo con la directriz de la Dirección General de Tributación DG-12-2000, la ganancia de capital es gravable únicamente la que se genera por la materialización de la venta o enajenación de activos, y en esta hipótesis no se da el supuesto de la materialización, ya que la ganancia es aparente, en atención a que dicho monto debe ser inmediatamente destinado a la renovación de la flotilla; de manera que, bien puede afirmarse que si no hay reinversión, sí habría ganancia de capital que gravar; **c.)** que la venta de estos activos no se constituye en actividad habitual, y al tenor de lo dispuesto en el inciso d) del artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la que está excluida de la renta bruta es la ganancia de capital obtenida con la venta de bienes muebles o inmuebles; lo que evidencia que no se hace una interpretación integral de estas disposiciones que lleva a concluir que la enajenación



empresas de alquiler de autos. Es así como de la normativa legal que los regula, únicamente se establece la exoneración del cincuenta por ciento todo tipo de tasa y sobretasa para la importación o compra de los vehículos, así como la depreciación acelerada -fijada en un plazo de tres años- en atención a la obligación de renovar la flota en ese período, previa cancelación de los impuestos correspondientes a la fecha del traspaso. Con lo cual, no forma parte del beneficio fiscal que se reconoce a este tipo de actividad, la exoneración o exclusión del incremento del capital producto de la venta de los autos de la empresa dedicados a alquiler para turismo; no obstante que dicha venta se origine en el cumplimiento de un mandato legal y convencional, por cuanto no existe norma que excluya este capital del impuesto en cuestión -lo cual es un asunto reservado a la discrecionalidad del legislador en el ejercicio de la potestad tributaria otorgada por mandato constitucional-, ni tampoco se puede tratar como venta especial; ni tampoco es de trascendencia la inexistencia de "habitualidad". Nótese que se trata de un incremento de capital, y en tal virtud se adecúa al concepto de renta-producto dispuesto en el artículo primero de la Ley 7092. Es en atención a la utilización que se hace de estos vehículos que legislador dispuso una depreciación acelerada de su valor, en el plazo de tres años, que se contabiliza en cada período como deducción de su valor (activo); e.) que no demuestra la infracción del principio de la realidad económica, al no acreditar que la aplicación de este gravamen sea ruinoso para la empresa, teniéndose en cuenta que, tales empresas gozan de una exoneración del cincuenta por ciento en la importación o compra local de tales vehículos, y los costos de la operación pueden ser trasladados a través de la tarifa a sus clientes, con lo que puede recuperar la inversión del cambio de la flota; y, f.) que es improcedente la interpretación armónica que hace la actora de los incisos d) del artículo 6 y f) del artículo 8, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, porque no responde a la realidad que regulan las normas, que son diversos, y por ello es contraria a la lógica y la ciencia (artículo 16 de la Ley General de la Administración Pública). En cuanto al alegato de inconstitucionalidad, advierte que es improcedente hacerlo en esta vía, pero no obstante lo anterior, advierte que el actor no se opone a la existencia de la depreciación acelerada, sino a la omisión de previsión de otros porcentajes, lo cual se traduce en la exigencia -por su consideración- de una nueva regulación, conforme a su criterio. Por ello no se está en presencia de un problema de atipicidad de legislativa, sino de una interpretación que pretende invertir el proceso de formación de la ley tributaria, para dar lugar al reconocimiento de una exención tributaria. Al tenor de las anteriores consideraciones, considera que la interpretación y aplicación de la normativa aplicable al caso vertido por la Administración Tributaria -por el que no avaló el criterio de la actora- es conforme a derecho, por lo que no se da la acusada infracción del principio de legalidad.

V.- DEL ALEGATO DE INCONSTITUCIONALIDAD.- Como parte de sus alegatos para sustentar la demanda formulada, la empresa actora alega la inconstitucionalidad del **Anexo II del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en tanto establece unos únicos porcentajes de depreciación y años de vida útil de los vehículos de alquiler**, la cual está establecida en un plazo de tres años, conforme a lo dispuesto en los artículos 7 inciso d) de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, y 16 del Decreto Ejecutivo número 25.147-H-TUR, y que resulta de aplicación, tanto para el cálculo de la depreciación de esos bienes, como para realizar el cálculo de la ganancia de capital gravable, conforme a lo dispuesto en el artículo 8 inciso f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El fundamento de esta inconstitucionalidad está residenciado en la infracción de los siguientes principios constitucionales: **a.) el principio de capacidad económica**, por **omisión, al no haber fijado y calculado una depreciación basada en el criterio establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta**, que lo hace sobre la base del desgaste, obsolescencia o deterioro real del bien, siendo que en este caso, únicamente se limita al cumplimiento de una obligación legal que exige el cambio de la flota cada tres años; **b.) el principio de igualdad**, porque alega que a otros contribuyentes se les grava la ganancia de capital por la venta de activos fijos depreciables; y **c.) el principio de legalidad**, al contradecir el



Reglamento a la ley, que únicamente atiende al criterio de la depreciación del bien. Resulta advertir que conforme a la competencia constitucionalmente asignada a la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia está residenciada en esa sede la competencia para "*declarar, por mayoría absoluta de sus miembros, la inconstitucionalidad de las normas de cualquier naturaleza y de los actos sujetos al Derecho Público*" (artículos 10); en virtud de lo cual, el alegato de inconstitucionalidad que se hace en esta jurisdicción (contencioso-administrativa) es a todas luces improcedente. Asimismo, estima este Tribunal que no resulta procedente la formulación de una consulta judicial de constitucionalidad ante la Sala Constitucional -conforme lo faculta el artículo 102 de la Ley que rige esa Jurisdicción-, en atención a que **el objeto del alegato no resulta de aplicación en este proceso**, requisito de admisibilidad para su procedencia (entre otras, se pueden consultar las sentencias de la Sala Constitucional 1617-97, 3328.98, 4136-99, 6325-99, 2005-8949, 2005-10378, 2005-10602, 2005-14285, 2006-6325). En este sentido es que bien puede afirmarse que dicha impugnación no se constituye en medio razonable de amparar el derecho o interés que se considera infringido en este proceso tributario (también requisito de admisibilidad ante una eventual acción de inconstitucionalidad, al tenor de lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 75 de la Ley que rige la Jurisdicción Constitucional), por cuanto **el objeto de la litis de esta demanda lo es la determinación de si la actora -en su condición de empresa sujeta al régimen de beneficios de la actividad turística- está o no exceptuada del pago del impuesto de la renta respecto del incremento de capital -según información de los libros contables-producto de la venta de los vehículos dispuestos para alquiler para el turismo, teniéndose en cuenta que tales bienes están sujetos a una depreciación que el actor califica como acelerada y que el cambio de dicha flotilla lo es por mandato legal (artículo 7 de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico)**; sobre la base de dos argumentos fundamentales: que no se está en el supuesto de renta imponible en atención a que el impuesto de utilidades está residenciado en el concepto **renta-producto** (artículo primero de la Ley 7092); y que existe una exoneración tributaria reconocible a su favor, contenida de manera implícita en la ley, a través de una interpretación extensiva y analógica de los beneficios tributarios establecidos para la actividad que desarrolla (alquiler de vehículos para el turismo). Es así como en forma insistente, alega que el objeto de la demanda es la correcta interpretación jurídica de la normativa, que permita concluir la no gravación de las ganancias de capital que deriven de un mandato legal y una depreciación autorizada en norma reglamentaria. (folios 132 a 136 del expediente judicial). Nótese en este sentido, que ni en el procedimiento administrativo que da origen a los actos administrativos impugnados, ni en esta demanda se está determinando el monto de lo que corresponde gravar, si es que se estima la sujeción al tributo en cuestión; y es lo cierto que el anexo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta lo que hace es establecer la cuota de depreciación y los años de los vehículos de alquiler, criterio que es requerido, como bien lo asevera el actor, para la determinación del monto del tributo, en tanto permite fijar el valor de esos vehículos, primero en relación con la depreciación, y posteriormente, para calcular el aumento de capital de su venta, que es objeto de gravamen; lo cual se reitera, no es objeto de discusión en este proceso. Asimismo, el alegato de inconstitucionalidad que se hace resulta contrapuesto a los intereses que dan sustento a esta demanda, en los que la actora ha pretendido el reconocimiento del derecho a la no gravación de la diferencia del valor del vehículo obtenido con la venta, mientras que el alegato de inconstitucionalidad parte del supuesto de que ese ingreso es gravable, sólo que debería serlo de otra manera, asunto que en todo caso, está residenciado a la discrecionalidad del legislador.

VI.- DE LAS REGLAS DE INTERPRETACIÓN EN LA MATERIA TRIBUTARIA.- En atención a que la objeto de la litis se circunscribe a determinar si es o no correcta la interpretación que hace la Administración Tributaria de los artículos 6 inciso d) y 8 inciso f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el artículo 7 de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico y su Reglamento, resulta de importancia, antes de su análisis, referirnos a las reglas de la interpretación



en materia tributaria. Cabe advertir que por **interpretación** se entiende la "Acción o efecto de interpretar; esto es, declaración, explicación o aclaración del sentido de una cosa o de un texto incompleto, oscuro o dudoso. **De las leyes.** La aclaración fundada de una ley y del espíritu de las normas legales, para conocer su verdadero sentido y determinar su alcance o eficacia general o en un caso particular." Cabanellas de las Cuevas, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. Editorial Heliasta, Décimo Tercera Edición. Buenos Aires, Argentina, 1998, p.210.) De manera que se trata de la actividad de carácter cognoscitiva que tiene como objeto averiguar el sentido de la norma jurídica, y que resulta necesaria para su aplicación. Se han desarrollado diversas teorías de interpretación en esta rama del derecho, tales como la **estricta o literal**, que tienen a las normas tributarias como odiosas o restrictivas de la libertad individual, que se sustenta en el principio *in dubio contra Fiscum* (considerada como paralela del *in dubio pro reo*, propia del Derecho Penal); la **restrictiva de las normas de exención**, que defiende una interpretación favorable al fisco al reputar como excepcionales o singulares las disposiciones que establecen exenciones o beneficios fiscales; la **económica**, que toma en consideración la realidad económica que norma, por lo que valora la finalidad, contenido económico y la evolución de las circunstancias, con lo cual, permite entender que aún cuando no se empleen términos jurídicos para describir ciertas operaciones, su calificación se hace atendiendo al contenido económico de las mismas, prescindiendo de la forma jurídica (contenido en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios); y la **funcional**, que sostiene la necesidad de analizar el fenómeno financiero integrando el momento jurídico con el económico, el político y el sociológico; de manera que tiene especial relevancia el principio de la capacidad económica. (Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Editorial Civitas. Décima Edición. Madrid. España. 2000. pp. 88 a 91). Esta situación es regulada en nuestro ordenamiento jurídico tributario, propiamente del artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, con fundamento en el cual, esta actividad se informa con "*todos los métodos admitidos por el Derecho Común.*" Ello **presupone que son aplicables los métodos interpretativos dispuestos en el Código Civil**, concretamente en los artículos 9 -la jurisprudencia vinculante-, 10 -método literal-, 11-ratio legis-, 12 -analogía- y 14 -carácter supletorio-, que se nutren de la interpretación histórica, la lógica, la gramatical y la sistemática, métodos todos que tienen como finalidad última desentrañar la voluntad del legislador. (En igual sentido, puede consultarse la sentencia número 428-2006, de las catorce horas del veintisiete de octubre del dos mil seis, de la Sala Tercera del Tribunal Contencioso Administrativo.) Sin embargo, cabe advertir que, aún cuando en forma general es posible realizar una interpretación integrativa e inclusive analógica en la materia tributaria, a fin de llenar vacíos normativos, es lo cierto que el propio artículo 6 del Código Tributario es claro en señalar que dicho método **no es aplicable en el ejercicio de la potestad tributaria propia del Estado en dos supuestos concretos: ni para imponer un tributo ni tampoco para reconocer una exoneración**, por cuanto es materia que está reservada a la ley formal y material, conforme al artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, y que desarrolla el artículo 5 del citado Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en virtud de lo cual, es al legislador a quien compete no sólo la definición del tributo como tal y de todos sus elementos esenciales, sino también de los supuestos de no sujeción y de exoneración. Ello quiere decir que es la norma legal la que define si una actividad o utilidad está o no sujeta a un gravamen, sin que se pueda -por aplicación extensiva de la disposición- diferenciar donde la norma no lo hace ni abarcar supuestos no determinados específicamente en la norma. (En igual similar puede consultarse la sentencia número 428-2006, de las catorce horas del veintisiete de octubre del dos mil seis, de la Sala Tercera del Tribunal Contencioso Administrativo.) Es sobre esta base que se analizarán las argumentaciones de la actora, para lo cual, resulta importante tener claro en qué consiste el régimen de beneficios fiscales que se reconoce a las empresas de alquiler de vehículos para el turismo; por lo que previo a ello, se requiere hacer una breve referencia de las exoneraciones tributarias.



VII.- DEL RÉGIMEN DE LAS EXONERACIONES Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.-

Se parte del supuesto ideal de que un sistema tributario es un conjunto coherente de tributos y figuras tributarias de diversa índole -no cualquier acumulación de las mismas-, engarzadas de tal manera que la coherencia e interrelación que existe entre ellas sea un vínculo lógico. El objetivo principal de cualquier sistema tributario es el contributivo, sea, el allegar fondos al Estado para el financiamiento de sus gastos, sin que por tal motivo se obvien los fines parafiscales. Precisamente es en atención a sus fines, que un sistema tributario ideal debería reunir unas determinadas características, las cuales están estrechamente relacionadas con el sistema de Estado que se adopte, motivo por el cual, el mismo debe responder a la concepción ideológica de la forma en que está conformado el Estado, que en nuestro caso lo está como Estado Social y Democrático de Derecho, al tenor de la conjunción de los artículos 1°, 50 y 74 de nuestra Carta Fundamental. Por tal motivo, los **beneficios o incentivos fiscales** se deben tener -en nuestro ordenamiento jurídico-constitucional- como el otorgamiento de aquellas medidas fiscales que tienen un gran contenido de promoción o estímulo de la actividad productiva, empresarial o de índole cultural, en algunos supuestos, y otros será de carácter proteccionista, en atención al reconocimiento de un mínimo patrimonial exento del pago del tributo o de pago de gastos familiares (para la satisfacción de fines propios del contribuyente que se consideran básicos para garantizar la subsistencia personal y de la familia), o por tratarse de actividades no lucrativas o de carácter social (salud pública o tutela ambiental); todo lo anterior, dentro de la potestad que se reconoce al Estado costarricense de intervenir y regular la economía o para sufragar costos sociales y de interés social, lo cual tiene su sustento en los principios constitucionales de solidaridad y justicia social, de manera que se haga efectivo el enunciado dispuesto en el párrafo primero del artículo 50 de la Constitución Política que establece como obligación del Estado "*procurar el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza.*"

VIII.- ANOTACIONES BÁSICAS ACERCA DE LAS EXONERACIONES TRIBUTARIAS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO COSTARRICENSE.-

De conformidad con la doctrina, la **exoneración** (o exención tributaria) consiste en una técnica tributaria que puede tener uno de los dos siguientes efectos jurídicos fundamentales: o impide el nacimiento de la obligación tributaria – exención total-, o reduce la cuantía del tributo exención parcial, a través de bonificaciones o deducciones-, "*por ciertos actos, hechos o negocios, o a ciertos sujetos pasivos, al cumplirse un presupuesto de hecho descrito en la norma que, de no existir, implicaría la no excepción del gravamen*" (MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*. Mc.Graw Hill/Interamericana de España. Madrid. España. 1999. p. 1.) Así, se consideran exenciones todas aquellas normas tributarias que afectan, o el elemento subjetivo u objetivo del hecho imponible, o los elementos de cuantificación del tributo, sea, en la base imponible (deducciones y reducciones) o en el tipo de gravamen. Sin embargo, en nuestro ordenamiento jurídico, al tenor de lo dispuesto en el artículo 61 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la figura tributaria de la exoneración está conceptualizada de la siguiente manera: "*Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria*"; con lo cual, se supone que se da el cumplimiento del hecho imponible previsto en la norma legal, pero que no resulta vinculante en atención a la excusa o dispensa de su vinculatoriedad, que otra norma del mismo rango reconoce en supuestos claramente determinados. Nótese que para su operatividad se parte del respeto del **principio de reserva legal que rige la materia tributaria**, que deriva del artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, es que la determinación de las exoneraciones, reducciones o beneficios tributarios está reservado a la ley (formal y material), como lo desarrollan los artículos 5 inciso b) y 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lo que implica que se requiere para su aprobación, seguirse el procedimiento establecido, tanto en el artículo 124 de la Constitución, como del Reglamento de la Asamblea. El fundamento de la reserva legal de la norma exonerativa lo

constituye el hecho de que la exoneración se constituye en una verdadera excepción a la obligación general de contribuir con los fondos públicos, y por ende, de los principios de generalidad e igualdad tributaria. Es así como la ley que establece exoneraciones tributarias debe reunir las siguientes condiciones, según previsión expresa del artículo 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios: especificar las condiciones y los requisitos fijados para otorgarlas; los beneficiarios (sujetos a quienes se otorga) [exención subjetiva]; las mercancías u objetos sobre las que recaen (es más apropiado indicar el hecho imponible sobre el que se otorgan) [exención objetiva]; los tributos sobre los que recae; el ámbito de su cobertura, si es total o parcial; el elemento temporal, sea, el plazo por el que se reconocen, con la indicación de si al final o en el transcurso de dicho período, se pueden liberalizar las mercancías o si deben liquidar los impuestos, si pueden autorizar el traspaso a tercero y bajo qué condiciones. Asimismo, al tenor del artículo 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, las exoneraciones tienen un límite de aplicación fundamental, en tanto únicamente se aplican respecto de los tributos ya establecidos en el ordenamiento jurídico, motivo por el que no puede disponerse una exención abierta e incierta a futuro, por tributos que no han adquirido vigencia, ni siquiera han sido pensados por el legislador. Así, en virtud de tal disposición legal. **"Límite de aplicación: Aunque haya disposición expresa de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos con posterioridad a su creación."** Cabe advertir que el otorgamiento de una exención tributaria genera derecho subjetivo de su disfrute en el período fiscal correspondiente, si se adapta a los términos previstos en la ley que la establece; pero ello no implica que genere *per se* un derecho a su reconocimiento en el futuro, toda vez que el legislador está facultado para modificar, e inclusive, revocar las exenciones previamente reconocidas (como lo consideró la Sala Constitucional en sentencias número 1341-93, 4844-94 y 2000-4261), obviamente, mediante ley al efecto, como lo prevé el artículo 64 del Código Tributario: **"Vigencia.-**

La exención, aún cuando fuera concedida en función de determinadas condiciones de hecho, puede ser derogada o modificada por ley posterior, sin responsabilidad para el Estado";

lo anterior, sin perjuicio de los derechos adquiridos o situaciones jurídicas consolidadas al tenor de las normas tributarias, al tenor del principio de irretroactividad de la ley, que deriva del artículo 34 de nuestra Carta Fundamental. Por ello no resulta adecuado hablar de un derecho a no pagar determinado tributo, o a satisfacerlo en una cantidad inferior de la que corresponde pagarla a otros contribuyentes, dado que se trata de que la obligación tributaria está exenta (o exonerada para un caso en particular) o surge con un monto más reducido, de conformidad a la forma en que está prevista en la norma tributaria (hecho imponible); circunstancia que ha hecho que la mayoría de la doctrina concluya en que "(L)a exención no constituye un derecho subjetivo, sino una situación objetiva, configuradora del tributo." (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. La exención tributaria, Editorial. Colex, Madrid, 1990. p. 84.) Es en este sentido que no puede alegarse la existencia de un derecho adquirido a disfrutar de una exoneración, por cuanto, en virtud de la potestad tributaria reconocida a la Asamblea Legislativa (artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política ésta puede derogarla en cualquier momento, tal y como lo consideró la Sala Constitucional en sentencia número 5282-94. *"Si en un momento determinado y bajo ciertos presupuestos, la Ley exonera del pago de impuestos a los vehículos de los funcionarios del servicio exterior, ello no otorga a los beneficiarios, que fueron nombrados bajo esas condiciones, una exención indefinida en el espacio y el tiempo, ni un derecho adquirido o una situación jurídica consolidada a su favor, en el sentido de que aquéllas no puedan ser modificadas nunca jamás, puesto que esto implicaría crear una limitación a la potestad impositiva del Estado (creando una inmunidad indefinida), que no contempla la propia Constitución Política. Las exenciones, no obstante, fueron concedidas en función de determinadas condiciones valoradas en su momento por el legislador, y pueden ser derogadas o modificadas por una ley posterior, aún cuando se trate, como en este caso, de los*

vehículos de los funcionarios del servicio exterior. Tal proceder no resulta arbitrario por sí solo, sino que aparece como una respuesta a las necesidades fiscales del país y en el entendido de que su aplicación lo será hacia el futuro, es decir, que surtirá efectos a partir de su vigencia." (En igual sentido, entre otras, se pueden consultar las sentencias de la Sala Constitucional número 1378-94, 5611-94, y 4199-94.) No obstante debe aclararse que **sí genera un derecho subjetivo el reconocimiento de la exención respecto de los sujetos pasivos o hechos que la ley haya establecido previamente por parte de la Administración**, con lo cual, una omisión o desconocimiento de parte de las autoridades correspondientes implicaría una afectación a un principio general de derecho, el de la seguridad jurídica, en relación con un principio constitucional, el de la irretroactividad de la ley (consagrado en el artículo 34).

IX.- DEL RÉGIMEN DE INCENTIVOS Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS DE LA EMPRESA ACTORA EN SU CONDICIÓN DE EMPRESA TURÍSTICA DEDICADA AL ALQUILER DE VEHÍCULOS PARA EL TURISMO.-

Como bien lo indica la representación del Estado, el régimen de incentivos se sustenta en la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, número 6990, del quince de julio de mil novecientos ochenta y cinco, que declaró de **interés público** la industria del turismo (artículo primero), que comprende las actividades que se desarrollan en servicios de hotelería, transporte aéreo de turistas internacional y nacional, transporte acuático de turistas, turismo receptivo de agencias de viajes y arrendamiento de vehículos a turistas extranjeros y nacionales (artículo 2). Estos incentivos los concede el Instituto Costarricense de Turismo (ICT), a través de un **contrato turístico**, previa aprobación de la comisión reguladora de turismo (artículo 3), para lo que requiere la calificación de la actividad como turística (artículos 2 del Reglamento que regula el arrendamiento de vehículos a turistas nacionales y extranjeros, Decreto Ejecutivo número 25.148-TUR-H, del veintidós de abril de mil novecientos noventa y seis y 15 del Reglamento de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, Decreto Ejecutivo número 24.863-H- TUR, del cinco de diciembre de mil novecientos noventa y seis). En este convenio se determinan los derechos, exenciones y obligaciones de la empresa que se sujeta al régimen, sobre la base de la normativa legal -como lo indicó la Sala Constitucional en su sentencia número 1830-99-. Propiamente en relación con la actividad de la empresa actora (arrendamiento de vehículos a turistas extranjeros y nacionales), el artículo 7 inciso d) dispone únicamente la siguiente exoneración: "*Exonérese el cincuenta por ciento (50 %) del monto total resultante de aplicar los impuestos vigentes que afecten la importación de los vehículos automotores destinados exclusivamente a arrendarlos a los turistas.*" (En igual sentido el artículo 15 del Reglamento que regula el arrendamiento de vehículos a turistas nacionales y extranjeros, Decreto Ejecutivo número 25.148-TUR-H.) Ahora bien, **en esa misma disposición legal, se establecen una serie de condicionamientos de la actividad para el disfrute de esta exoneración: a.)** autorización del ICT para circular (licencia) de los vehículos que se compren y destinen a la actividad, así como la debida identificación de éstos con placas y calcomonías especiales emitidas por la Dirección General de Transporte Automotor del Ministerio de Obras Públicas y Transportes; **b.)** en atención a la utilización que se hace de estos autos, el legislador dispuso la obligación del cambio de flotilla cada tres años, con lo cual, se estableció una **depreciación especial** de los vehículos, que fijó en tres años, plazo que cuenta a partir de la efectiva inscripción en el Registro Público de la Propiedad, como lo precisa el artículo 16 del del Reglamento que regula el arrendamiento de vehículos a turistas nacionales y extranjeros, Decreto Ejecutivo número 25.148-TUR-H; **c.)** la sujeción a la regulación del ICT de las tarifas y el servicio; **d.)** la cancelación de los impuestos y sobretasas correspondientes para efectuar el traspaso de estos bienes exonerados a terceros que no gocen de esta exoneración, como se regula con idéntico contenido en el artículo 17 del del Reglamento que regula el arrendamiento de vehículos a turistas nacionales y extranjeros, Decreto Ejecutivo número 25.148-TUR-H; y **e.)** el uso indebido -no autorizado de estos vehículos- conlleva a la cancelación automática de la licencia y patente comercial de operación, así como de la exoneración del impuesto no cubierto, y se le impone una



multa equivalente a diez veces el monto exonerado. Ha quedado acreditado en los autos que la empresa actora suscribió un contrato turístico con el Estado, en el que precisamente se detallaron, las exoneraciones y deducciones que se le reconocieron, y los condicionamientos para su disfrute, entre los que destaca el cambio de la flotilla cada tres años y la cancelación de los impuestos correspondientes con base en su valor a la fecha de la transferencia, según el registro en los libros contables, como se consignó en la cláusula tercera del contrato. En virtud de lo anterior, es que, por no haberlo establecido así la normativa legal que regula la materia, ni tampoco por haberse pactado en el contrato turístico suscrito entre la actora y el ICT no resulta posible entender como parte de los incentivos tributarios concedidos, la no gravación de las ganancias de capital obtenidas con las ventas de los vehículos dedicados a la actividad turística de alquiler para el turismo, ya que contrario a lo argumentado por la gestionante, tanto en la ley (y normas reglamentarias que la desarrollan) como en el contrato expresamente se consigna que cualquier traspaso de esos activos a personas (físicas o jurídicas) que no estén sujetos a este régimen de incentivos, **deben cancelar todos los tributos y sobretasas correspondientes**, entre ellos, obviamente, el correspondiente al impuesto sobre la renta, que se repite, no está excepcionado, cuyo monto se determinará conforme al porcentaje de depreciación especial -por haber sido establecido en un plazo fijo (tres años) en una ley-, que la norma reglamentaria especifica. Resulta ajena a esta discusión si este gravamen vacía o no el contenido de los incentivos fiscales y exoneración establecida en la Ley de Incentivos para Desarrollo Turístico, número 6990, por cuanto excede la competencia de este Tribunal, al residenciarse en un *deber-ser*, que es más propio de hacerse en el seno de la Asamblea Legislativa, por cuanto comporta una extensión del contenido de la ley, de manera que ello impide al intérprete del derecho (Administración Tributaria y ahora Tribunal Jurisdiccional) su reconocimiento, por no estar expresamente prevista en la ley. X.-

DE LOS SUPUESTOS EN QUE SE SUSTENTA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- Al tenor de lo dispuesto en el artículo primero de la Ley número 7092, de veinticuatro de marzo de mil novecientos ochenta y ocho, *el impuesto sobre la renta grava las "utilidades" que las personas físicas y jurídicas obtengan de actividades lucrativas*, con lo cual, más que un término jurídico es de carácter económico, que para su mejor comprensión debemos entender referido al *incremento patrimonial que se da en período fiscal obtenida a través del desarrollo de una actividad*, y que comprende todos los elementos productores de renta, la que ha sido entendida como *"... la riqueza de carácter dinámico... es un flujo de riqueza que se genera en un período determinado, de modo que es necesario comparar el estado del patrimonio al inicio del período de su estado final, para captar así el volumen de flujo de riqueza que se generó en dicho arco temporal."*

(Torrealba Navas, Adrián. La imposición sobre la renta en Costa Rica. Investigaciones Jurídicas S.A. San José, Costa Rica. 2003, p. 45.)

Por ello este concepto ha sido equiparado al concepto de *renta-producto*, "*teoría de la fuente*", "*renta ingreso*" o "*teoría patrimonial o de la acumulación*", esto es, a las rentas, ingresos y beneficios de fuente costarricense que se originen en el trabajo, el capital y el patrimonio. En virtud de lo anterior, quedan excluidas de la aplicación del impuesto las ganancias de capital o patrimoniales, entendidas éstas como las diferencias en el valor de determinados elementos de patrimonio que son consecuencia de factores como la evolución de los precios en el mercado, la realización de obras públicas o las incorporaciones patrimoniales -por ejemplo, los premios en juegos, loterías, receptor de donación o herencia, etc.-. De manera que, al tenor de la anterior definición, pareciera que en principio las ganancias de capital no están sujetas al impuesto de la renta; pero no resulta hacer esa afirmación en sentido absoluto, por cuanto -como bien lo señala la propia empresa accionante- las mismas **si son objeto gravable de este impuesto**, en determinadas circunstancias conforme a lo dispuesto en la Ley que rige este tributo, esto es,

cuando pueda considerarse que la ganancia es obtenida de fuente productora o por los factores productivos lo que se da **cuando la misma se origina en la enajenación de bienes previamente adquiridos**, supuesto en el que, "... la ganancia de capital es normalmente la diferencia entre el precio de venta y el costo de adquisición del bien (con posibles ajustes de devaluación), al menos las mejoras introducidas por el contribuyente;..."

(Directriz de la Dirección General de Tributación, número 12-2000.) En virtud de lo anterior, está sujeta al pago del impuesto de la renta la ganancia de capital en dos supuestos: **a.)** la obtenida **de la enajenación que se constituya en actividad habitual del contribuyente**, en la forma prevista en el artículo 6 inciso d) de la Ley 7092, en el que se indica que no integra el ingreso bruto: "**d.) Las ganancias de capital obtenidos en virtud de traspasos de bienes muebles e inmuebles, a cualquier título, siempre que los ingresos de aquellos no constituyan una actividad habitual, en cuyo caso se deberá tributar de acuerdo con las normas generales de la ley.**" (El subrayado no es del original.) El último supuesto es precisamente el que se da en el comercio, en tanto implica el ejercicio de una actividad que realiza el contribuyente en forma constante (habitualidad) y que, en tal condición es la fuente productora de las rentas, y por ello sujeta al tributo -del impuesto sobre la renta-, circunstancia que impide que el régimen jurídico de los bienes que se venden no están sujetos a los gastos de depreciación; y **b.)** la que se genere de las **ventas de activos sujetos a depreciación**, circunstancia que es regulada en el párrafo tercero del inciso f) del artículo 8 de la Ley de referencia en los siguientes términos: "**En todos los casos, cuando el contribuyente enajene bienes tangibles, sujetos a depreciación, por cualquier título, y por un valor diferente del que les corresponda a la fecha de la transacción, de acuerdo con la amortización autorizada, tal diferencia se incluirá como ingreso gravable o pérdida deducible, según corresponda, en el período en el que se realice la operación.**" De manera que, **sin distingo del título que origine la enajenación** -que en este caso, puede ser la distinción que intenta hacer la gestionante respecto a si lo es en cumplimiento de un mandato legal o en el ejercicio libre de la actividad comercial, como decisión económica y de gestión propia de la empresa- **está sujeto al impuesto de la renta la ganancia que se obtenga de la venta de activos sujetos a depreciación, en tanto se enajenen a un precio superior al valor registrado en los libros.** Cabe advertir que el mecanismo de las **depreciaciones de los activos** -dispuesto en el ordenamiento tributario- permite al contribuyente deducir del impuesto de la renta el costo de adquisición de los bienes que se requieren para generar la renta, con lo cual, conforme a los porcentajes establecidos por la reglamentación correspondiente en cada período fiscal se deduce ese costo. Se debe insistir que en el caso concreto de los vehículos para alquiler se está ante una **depreciación especial** en razón de que la misma fue determinada por el propio legislador, concretamente en el artículo 7 de la Ley número 6990, que en todos los supuestos lo fijó en el plazo de tres años, sin atender a una obsolescencia o deterioro de cada auto en particular. En los demás supuestos, como lo señala la sociedad actora, ese porcentaje es establecido por la Administración, ya sea a través de una disposición reglamentaria -supuesto avalado por la jurisprudencia constitucional que en sentencia número 4844-99 señaló que era materia propia de la Administración por tratarse de un asunto absolutamente técnico, motivo por el que no infringe el principio de reserva legal en la materia tributaria- o con una "**autorización particular**", que es lo que se conoce como una depreciación acelerada, en atención a que rompe los límites porcentuales establecidos en las regulaciones generales. Así, **la venta de este tipo de bienes y el incremento patrimonial que ello genera deben considerarse como parte de las rentas empresariales, precisamente por su ligamen a la actividad empresarial, por cuanto es lo cierto que el cambio de la flotilla vehicular se constituye en una consecuencia directa de la actividad habitual a la que se dedican estas empresas (alquiler de vehículos), además de que dichos activos se adquirieron con una exoneración del cincuenta por ciento en las tasas y sobretasas de su importación o compra local, cuya venta se origina en el cumplimiento de la obligación legal de su renovación cada**



tres años. Por otro lado, también es indiscutible que estos activos (vehículos) son bienes tangibles productores de renta, la cual, está sujeta al pago del impuesto sobre la renta, conforme a la normativa que rige este impuesto, al no existir una exoneración dispuesta en norma legal respecto de este tipo de actividad comercial (alquiler de vehículos para turismo). Conforme a lo dicho, es claro que **en todos los supuestos los ingresos percibidos con ocasión de la venta de los vehículos de alquiler -para cumplir con la obligación legal del cambio de flotilla-, siempre será tomado en cuenta a efecto de la declaración del impuesto sobre la renta**, ya sea para su gravación o su deducción: el primer supuesto, cuando la misma sea **acreditada como pérdida** (en los términos previstos en el inciso g) del citado artículo 8 de la Ley en comentario), lo que se da si la venta se hace a un precio inferior al valor consignado en los libros; y el segundo supuesto, cuando el mismo sea acreditado por la contribuyente al momento de presentar la declaración del impuesto sobre la renta como **costo de inversión**, según las reglas de contabilidad, ya sea para sufragar el cincuenta por ciento de los tributos y tasas de importación o compra local para la reposición de la flotilla vehicular, o cualquier otro insumo requerido por la empresa para la generación de la renta, conforme lo prevé el inciso a) del mismo artículo 8; supuesto que es obvio que está residenciado en el manejo operativo de la empresa. Es lo cierto que este tipo de empresas tienen un beneficio fiscal establecido por mandato legal -la exoneración del cincuenta por ciento en todo impuesto y tasa en la importación o compra a nivel local de vehículos para destinarlos a alquiler del turismo de nacionales y extranjeros-, que responde a una política de incentivo del sector turístico en nuestro país, sin que por ello pueda intentar extenderse ese beneficio para conceder un lucro a éstas a costa del incentivo, por cuanto ello implicaría la pervenencia de la figura exonerativa. Por último, al tenor de las anteriores consideraciones queda en evidencia que en el caso que motiva este proceso, resulta ajena a la determinación de si esa utilidad o incremento patrimonial es producto de una actividad habitual o es ocasional, o si es en cumplimiento de un mandato legal o en el libre ejercicio de un acto mercantil o de comercio, por cuanto no es un elemento determinado en el hecho imponible, conforme al artículo primero y párrafo tercero del inciso f) del artículo 8 de la Ley 7092.

XI.- DE LA APLICACIÓN DEL ARTICULO 8 INCISO F) DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN ESTUDIO.- Interesa hacer referencia al contenido del inciso f) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por cuanto la actora alega que la misma perdió sentido con ocasión de la reforma introducida a la norma al tenor de la Ley de Justicia Tributaria, número 7535, del diez de agosto de mil novecientos noventa y cinco. En efecto, constata este Tribunal que esta disposición ha sufrido una serie de modificaciones, que se indican a continuación. A saber, su texto inicial, dado por la **Ley 7092, del veinticuatro de marzo de mil novecientos ochenta y ocho** decía: **"Las depreciaciones para compensar el desgaste, deterioro u obsolescencia económica, funcional o tecnológica de los bienes tangibles productores de rentas gravadas que sean propiedad del contribuyente, así como la depreciación de las mejoras con carácter permanente o de las revaluaciones, conforme se establece para este caso en el inciso b) del artículo 6. No se admitirá depreciación del valor de la tierra. En el reglamento se determinarán los porcentajes máximos de depreciación que prudencialmente puedan hacerse por este concepto, o los años de vida útil de los bienes, tomando en consideración su naturaleza y la actividad económica en la cual son utilizados.**

*La Administración Tributaria deberá reconocer depreciaciones especiales en casos debidamente justificados por el contribuyente. Asimismo, se faculta a la Administración Tributaria para que conceda depreciaciones aceleradas sobre activos nuevos adquiridos por las empresas dedicadas a actividades que coadyuven a promover el desarrollo económico y social del empleo de mano de obra nacional y no se vaya a causar perjuicio a las empresas establecidas. **En todo caso, cuando el contribuyente enajene bienes tangibles sujetos a depreciación a cualquier título, por un***



valor diferente al que les corresponda a la fecha de transacción, de acuerdo con la amortización autorizada, según corresponda, en el período en que se realice dicha operación. El valor de la patente de inversión propiedad del contribuyente podrá amortizarse con base en el tiempo de su vigencia. Sobre los bienes semovientes -específicamente el ganado dedicado a la leche y la carne-, así como sobre determinados cultivos, podrán concederse depreciaciones o amortizaciones conforme se establezca en el reglamento de esta ley. En el caso de los cultivos que de conformidad con su ciclo de eficiencia productiva no puedan catalogarse como permanentes, a juicio de la Administración Tributaria, aquellos podrán ser amortizados en un número de años que tenga relación directa con su ciclo productivo. " (El resaltado no es del original.) Mediante **Ley número 7097**, del dieciocho de agosto de mil novecientos ochenta y ocho, en el párrafo quinto del inciso f) del artículo 8, se reemplazó la palabra "inversión" por "invención"; y en el último párrafo, se reemplazó la frase "a la carne" por la palabra "cría". Mediante la **Ley de Justicia Tributaria, número 7535, del diez de agosto de mil novecientos noventa y cinco**, el texto del numeral comentado queda redactado de la siguiente manera: "Las depreciaciones para compensar el desgaste, el deterioro o la obsolescencia económica, funcional o tecnológica de los **bienes tangibles productores de rentas gravadas, propiedad del contribuyente**, así como la depreciación de las mejoras con carácter permanente o las revaluaciones, conforme se establece para este caso en el inciso b) del artículo sexto. No se admitirá depreciación del valor de la tierra. En el Reglamento se determinarán los porcentajes máximos que prudencialmente puedan fijarse por concepto de depreciación a los años de vida útil de los bienes; se tomará en consideración la naturaleza de los bienes y la actividad económica en la cual estos son utilizados. **En todos los casos, cuando el contribuyente enajene bienes tangibles sujetos a depreciación, por cualquier título, y por un valor diferente del que les corresponda a la fecha de transacción, de acuerdo con la amortización autorizada, tal diferencia se incluirá como ingreso gravable o pérdida deducible, según corresponda, en el período en el que se realice la operación.** El valor de la patente de invención propiedad del contribuyente, podrá amortizarse con base en el tiempo de su vigencia. Cuando se trate de bienes semovientes -específicamente el ganado dedicado a la leche y cría-, así como de determinados cultivos podrán concederse depreciaciones o amortizaciones, conforme se establezca en el Reglamento de esta Ley. Los cultivos que, por su ciclo de eficiencia productiva no puedan catalogarse como permanentes a juicio de la Administración Tributaria, podrán ser amortizados en un número de años que tenga relación directa con su ciclo reproductivo. " (El resaltado no es del original.) Y mediante **Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, número 8114, del cuatro de julio del dos mil uno** se modificó el párrafo primero de este numeral, el cual quedó con la siguiente redacción: "Las depreciaciones para compensar el desgaste, el deterioro o la obsolescencia económica, funcional o tecnológica de los bienes tangibles productores de rentas gravadas, propiedad del contribuyente, así como la depreciación de las mejoras con carácter permanente. **La Administración Tributaria, a solicitud del contribuyente podrá aceptar métodos especiales de depreciación técnicamente aceptable, para casos debidamente justificados por el contribuyente. Asimismo, la Administración Tributaria podrá autorizar, por resolución general, métodos de depreciación acelerada sobre activos nuevos, adquiridos por empresas dedicadas a actividades económicas que requieran constante modernización tecnológica, mayor capacidad instalada de producción y procesos de reconversión productiva, a efecto de mantener y fortalecer sus ventajas competitivas.**" (El resaltado no es del original.) Al tenor de los diferentes textos de la norma en referencia, queda en evidencia que resulta inútil la distinción que pretende hacer la actora respecto si la depreciación del activo es originada en un acto autorizador y concreto de la Administración Tributaria (depreciación acelerada) o si la misma se determina conforme a los porcentajes establecidos en la reglamentación correspondiente, por cuanto, desde un inicio y sin distingo alguno del origen de la forma en que se fijara la depreciación, se gravó la ganancia derivada de activos depreciables. Además, se advierte que aún cuando al tenor de la Ley 7535 se



eliminó la posibilidad de que la Administración Tributaria autorizara depreciaciones especiales, la misma se volvió a permitir, con la reforma introducida con la Ley 8114, motivo por el cual, para el período fiscal en que se hizo la consulta tributaria que originó este proceso -dos mil dos- estaba vigente esa opción. Y respecto de este sistema, es importante considerar que cuando funcionan ambos (la depreciación acelerada y la fijada en norma reglamentaria), es la Administración Tributaria la que en todos los supuestos fija - con criterio técnico- el porcentaje y año de depreciación, ya sea a través de un acto concreto e individualizado o en forma general, a través de una regulación reglamentaria. Sin embargo, se insiste que la depreciación de los vehículos de alquiler para turismo está fijada en la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, número 6990, en el inciso d) del artículo 7, y es la norma reglamentaria la que determina el porcentaje de depreciación, por lo que se está ante una depreciación especial; **con lo cual -en la forma en que está regulada la depreciación de los vehículos de alquiler- no se daría el supuesto de una depreciación acelerada, sea, la autorizada por acto concreto por la Administración Tributaria**, se repite, por cuanto la misma ya está determinada por mandato legal, en un plazo general de tres años.

XII.- DE LA CONFORMIDAD CON EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS IMPUGNADOS.- Es con fundamento en las anteriores consideraciones que este Tribunal constata la conformidad con el ordenamiento jurídico de los actos administrativos impugnados, sea, el **Oficio DGT-170-03 de catorce de enero del dos mil tres, dictado por la Dirección General de Tributación**, confirmado por la **resolución AU-01-R-0036-3 de las doce horas del doce de agosto del dos mil tres** de ese mismo órgano de la Administración Tributaria, y la **resolución 180-2005, de las diez horas quince minutos del veintiocho de abril del dos mil cinco del Tribunal Fiscal Administrativo**, en la que se rechazó el criterio esgrimido por la empresa consultante - Trejos e Hidalgo, S.A. fusionada en la sociedad ANC Car Rental, S.A., aquí actora- de que las ganancias de capital obtenidas con ocasión de venta de los vehículos dispuestos al alquiler de turismo (de nacionales y extranjeros) está exento del gravamen del impuesto sobre la renta. En todos estos actos se motivó el rechazo en las siguientes consideraciones: en atención al concepto de renta (*renta-producto*), la posibilidad de gravar la ganancia de capital en determinados supuestos, entre ellos, las obtenidas con ocasión de la enajenación de activos sujetos a depreciación; la imposibilidad de aplicar, en estos casos el criterio de la habitualidad; y la imposibilidad de reconocer o acreditar una excepción al gravamen por no estar dispuesta, para estos casos, en una norma de carácter legal, supuestos en los que no procede la aplicación analógica. Es así como en la resolución AU-01-R-0036-3, la Dirección General de Tributación concluye la existencia de una ganancia gravable al reunir todos los requisitos legales establecidos en citado inciso f) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta: "*I.- los bienes deben ser depreciables, aspecto que se da en el referido caso, pues la depreciación de esos vehículos es de tres años; II.- deben tratarse de bienes tangibles, en ese caso, los vehículos existen y son palpables; III.- y se debe dar una diferencia entre el valor registrado en libros de los bienes y su valor de realización, que para el caso de análisis, por tratarse de una diferencia positiva, es gravable. Por lo que no es de recibo lo manifestado por el reclamante, acerca de la falta de habitualidad.*" Por su parte, el Tribunal Fiscal Administrativo evidencia que los supuestos regulados en los artículos 6 inciso d) y 8 inciso f) de la Ley del Impuesto de la Renta son diversos que en modo alguno pueden ser aplicados e interpretados en la forma pretendida por la actora, esto es, no puede alegarse la aplicación de la falta de habitualidad en la venta de los activos sujetos a depreciación para sostener su no gravación; "... *el artículo 6 inciso d) in fine, de la Ley de impuesto sobre la renta, como se dijo, sujeta al impuesto sobre la renta los ingresos obtenidos por la diferencia entre el valor de adquisición y el de venta de bienes pertenecientes al patrimonio del contribuyente, siempre y cuando ello constituya una actividad habitual, a efecto de armonizar su sujeción con el criterio de 'renta-producto' y paralelamente significa que tales bienes, en estas*



condiciones, forman parte de su inventario como bienes finales destinados a la venta que por ende no pueden ser objeto de depreciación, dado que para que este último gasto se pueda reconocer, se requiere que se trate de bienes que, por su utilización para la producción de bienes o para la prestación de servicios, sufren un gasto, deterioro o devienen obsoletos, con respecto al proceso productivo, para el cual son utilizados, por el transcurso del tiempo, es decir, 'la depreciación tiene por finalidad reconocer el desgaste de los bienes corporales usados en la actividad productora de renta, que sean depreciables conforme a la ley y a la técnica contable, para su conservación, en tanto y cuanto participan en la actividad productora de renta' (Alfonso Bernal, Juan y otros. Teoría del Impuesto sobre la Renta . Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Santa Fé de Bogotá. Colombia. 1995. p.185.) Por último cabe advertir que una interpretación diversa a la sostenida por la Administración Tributaria y este Tribunal sería violatoria del artículo 16 de la Ley General de la Administración Pública, por cuanto la misma está sustentada en criterios técnicos y lógicos, que denotan que sólo pueden ser objeto de depreciación los bienes utilizados para la producción de bienes o para la prestación de los servicios, lo que impide aplicar el criterio de la habitualidad -establecido en otra disposición para otro supuesto-, así como la imposibilidad de reconocer -por interpretación extensiva- una condición diferenciada (de venta especial) al motivarse dicha enajenación en el cumplimiento de una norma legal, por cuanto no resulta posible distinguir donde la norma no lo hace ni extender el contenido de los beneficios fiscales establecidos por ley a las empresas de alquiler de vehículos para el turismo (de nacionales y extranjeros). Es lo cierto que tales criterios condicionan la decisión adoptada, tanto en la vía administrativa como en la jurisdiccional. “

b) Exención de impuestos: Imposibilidad de liquidar tributos para nacionalizar vehículos de alquiler con base en normativa posterior a la solicitud

[Sala Primera]⁹

Voto de mayoría:

"IV.- De previo a resolver lo que corresponda, conviene determinar la normativa aplicable al caso. La Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico N° 6990 de 15 de julio de 1985 –reformada por la Ley Reguladora de Todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones N° 7293 de 3 de abril de 1992–, declaró de utilidad pública la industria del turismo con el objeto de estimular su desarrollo y crecimiento, creando, entre otros, el régimen de incentivos y beneficios a la actividad de arrendamiento de vehículos a turistas nacionales y extranjeros. Al Poder Ejecutivo corresponde establecer los controles adecuados para ese fin (Artículo 7, inciso d). Por Decreto Ejecutivo N° 16605-H de 1 de octubre de 1985, se exoneró de todo tributo y sobretasa la importación y compra local de vehículos automotores siempre que se le de ese destino (Artículo 22, inciso a), los cuales debían renovarse cada tres años como máximo, previo pago de los impuestos correspondientes (Artículo 23). Por su parte, el Decreto Ejecutivo N° 18159-H-MEC de 19 de mayo de 1988, “Disposiciones reguladoras para la actividad de las empresas de arrendamiento de vehículos a turistas nacionales y extranjeros”, derogó el anterior, pero mantuvo en el Capítulo IV el tratamiento para la importación o compra local de automóviles, disponiendo, en lo esencial, la renovación de “la flotilla de vehículos exonerados dentro de un plazo máximo de tres años, contados a partir de la fecha de inscripción, en el Registro Público, de cada uno de los vehículos que conformen dicha flotilla” (Artículo 25). Luego, el Decreto Ejecutivo N° 18533-H de 6 de octubre de 1988, modificó el ordinal 26 del decreto anterior, y de modo expreso indicó que: “regirá a partir



del 8 de junio de 1988”, en el sentido de que: “Para renovar la flotilla de vehículos exonerados, la empresa arrendante debe previamente pagar los tributos debidos y gestionar el correspondiente cambio de placas de registro ante el Registro Público. A efecto de determinar la obligación tributaria correspondiente, se aplicarán los tributos y el tipo de cambio de moneda vigente a la fecha de aceptación de la póliza de liquidación. Para determinar el valor aduanero del vehículo se tomará como base el establecido en la póliza de importación correspondiente pero sin las eventuales averías o depreciaciones reconocidas en aquella oportunidad. Sobre el valor del vehículo así determinado, se aplicará una depreciación acelerada, de conformidad con la siguiente tabla:

Período de uso	Depreciación Anual %	Depreciación acumulada %
Por el primer año	35	35
Por el segundo año	25	60
Por el tercer año	15	75

Se entiende como período de uso, el tiempo transcurrido desde la fecha de aceptación de la póliza de importación del vehículo, hasta la fecha en que sea aceptada por la aduana la respectiva solicitud de liquidación de tributos. En caso de que en alguno de los tramos de la tabla precedente no se logre completar el año de uso, se sumará al porcentaje de depreciación acumulado del año anterior, un dozavo del porcentaje correspondiente al año incompleto multiplicado por el número de meses transcurridos. Para tal efecto, toda fracción de mes se reputará como mes completo. La Dirección General preparará y publicará, por acuerdo, en el Diario Oficial una tabla con la depreciación mencionada a aplicar en cada caso, pero la publicación de la misma, no será causa que impida la aplicación fiel de lo establecido anteriormente ... La depreciación acelerada aquí establecida se aplicará únicamente en los casos en que se demuestre a satisfacción de la Dirección General que los vehículos a depreciar han sido arrendados y circulados regularmente conforme a la ley. Para tal efecto la Dirección General tomará en cuenta los contratos de arrendamiento suscritos, el kilometraje recorrido y cualesquiera otros elementos que le permitan establecer con la mayor certeza tal circunstancia ...” (Artículo 6). Por último, el Decreto Ejecutivo N° 25148-H-TUR de 20 de marzo de 1996, denominado “Regula Arrendamiento de Vehículos a Turistas Nacionales y Extranjeros”, derogó el N° 18159-H-MEC y su reforma, pero mantuvo idéntica redacción respecto a los parámetros establecidos en el decreto anterior para determinar la depreciación acelerada, y agregó “... que los vehículos hayan tenido un recorrido mínimo de 25.000 kilómetros por año, comprobables según contratos de arrendamiento suscritos. En caso contrario, se dividirá el kilometraje total recorrido en ese año, entre 2.083,33, que corresponde a un dozavo de 25.000, y el resultado así obtenido será considerado como meses de uso de ese año que se acumulará con los meses del otro año para obtener el total de meses de uso” (Artículo 17, inciso d).

V.- La exención es la dispensa legal de la obligación tributaria (Artículo 61 Código de Normas y Procedimientos Tributarios). En reiteradas ocasiones, ha dicho esta Sala que: “... las reglas sobre exoneración de impuestos constituyen una excepción al principio general sobre el deber de contribuir a los gastos públicos; y, como tales, esas reglas han de ser de aplicación literal o restrictiva, es decir, que se han de reconocer las exoneraciones sólo y nada más, en los casos contemplados de manera expresa en la norma, sin que sea dable acudir a la analogía (artículos 5°, incisos a y b), 6, párrafo 2°, 61 y 62 del Código Tributario)” (Sentencia N° 81 de las 14 horas 45



minutos del 12 de junio de 1991). En el caso de los incentivos, consideró que, por tratarse de un provecho a favor de un administrado, “Solo puede concederse si el hecho concreto invocado corresponde estrictamente al supuesto fáctico de la norma autorizante. El rigor de esa correspondencia, justificada en el carácter excepcional del beneficio, debe interpretarse en forma restrictiva. No procede en consecuencia recurrir a la analogía. Ni por paridad de razón puede ampliarse el alcance a situaciones no contempladas expresamente en la ley o en el reglamento” (Sentencia N° 86 de las 15 horas del 19 de agosto de 1998). Por otra parte, la ley y las disposiciones generales que emita la Administración Pública, están destinadas a desplazar sus efectos hacia el futuro, y resulta obvio, que la ley tributaria siga ese mismo principio pues de lo contrario, se estaría ante la dispensa del pago de una obligación que habría surtido todos sus efectos. Sin embargo, en países con Constitución flexible, y en los que la tienen rígida, pero que no existe el principio de irretroactividad de la ley, la norma tributaria puede disponer para el pasado; de allí que pueda calificar jurídicamente ciertos hechos acaecidos con anterioridad a su vigencia, de modo que adquieren mañana una relevancia jurídica que no tenían cuando se verificaron (caso de la República de Italia). En Costa Rica rige el principio contrario. El artículo 34 de la Constitución Política prescribe que: “A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, o de sus derechos patrimoniales adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas”. Esta garantía comprende no sólo la no retroactividad de la “ley” (en sentido formal) sino también a los reglamentos y las resoluciones de carácter general y obligatorias que emita la Administración Pública (ley en sentido material) (En ese sentido, puede verse la sentencia de la Sala de Casación, N° 66, I. Semestre, Tomo Único, de la Colección de Sentencias, 1962, página 877). En materia tributaria, se sigue el mismo principio, siendo que: “Las leyes tributarias rigen desde la fecha que en ellas se indique, si no la establecen se deben aplicar diez días después de su publicación en el Diario Oficial...” (Artículo 9 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). Significa ello que no pueden aplicarse válidamente hacia atrás, normas posteriores para resolver situaciones anteriores. La certeza jurídica, fundamental en todo ordenamiento, impone la obligación de que, las relaciones se resuelvan conforme las reglas vigentes cuando se dieron los hechos (Véase, entre muchos otros, los votos de la Sala Constitucional N° 259-91 y N° 5520-96). Y si, como se dijo, la exención está sujeta a una interpretación restrictiva, con mucho más razón el análisis de sus requisitos debe obedecer a los parámetros dispuestos en la normativa que regía al momento en que sucedieron los hechos que, en ella se contemplan.

VI.- En el caso bajo estudio, cuando la actora solicitó al Departamento de Incentivos del ICT, recomendar al Ministerio de Hacienda liquidar los tributos para nacionalizar los vehículos de alquiler placas TUR-01: 3612, 3577, 3575, 3357, 3355, 3354, 3348, 2979 y 2978, de modo expreso indicó que lo hacía: “Con el fin de cumplir con lo establecido en los artículos No. 25 y 26 del Decreto Ejecutivo No. 18159 HM (sic)” (folio 27 del Tomo N° 1 del expediente administrativo). La negativa del Departamento de Control y Evaluación en el oficio N° 546, se basó en el artículo 26 de ese Decreto. En la formalización de la demanda insiste en fundamentar sus pretensiones en ese cuerpo reglamentario, y respecto del artículo 17, inciso d, del Decreto Ejecutivo N° 25148-H-TUR, manifestó que: “Así las cosas, si utilizamos ese parámetro como referencia genérica, **aunque no sea aplicable en el caso que nos ocupa por ser una normativa posterior a la solicitud ...**”. (El destacado es propio). En igual sentido, el Estado, al contestar la demanda, se basó en el “Decreto Ejecutivo No. 18159-H-MEC y sus reformas **–hoy día derogado pero aplicable en la especie–**” (La negrita no es del original).

VII.- No cabe duda a esta Sala que, el análisis de los requisitos para determinar la procedencia del reclamo de la sociedad actora, debe hacerse a la luz de los Decretos Ejecutivos N° 18159-H-MEC y N° 18533-H, por ser la normativa vigente conforme a la doctrina de la supervivencia del derecho abolido, tal y como en un principio lo estimó el Tribunal, al señalar que ese era “... el cuadro



normativo vigente cuando se inicia la gestión de la actora, solicitando la liquidación de impuestos al renovar su flota” (folio 186). Pese a ello, y sin mayor razonamiento, en la sentencia se indica que el Decreto Ejecutivo N° 25148-H-TUR entró a regir cuando el Departamento de Exenciones del Ministerio de Hacienda emitió el oficio N° 548, y con ese fundamento, establece como requisito único un mínimo de 25.000 kilómetros el cual tuvo por satisfecho en relación a tres de los vehículos, las placas TUR-01: 3575, 3612, y 3354. Un segundo argumento del Tribunal para acoger la nulidad es que la norma para otorgar la depreciación acelerada, hace depender el motivo del acto de una serie de criterios subjetivos, al señalar que se deben tomar en cuenta los contratos, el kilometraje y “cualquier otro elemento” que permita establecer el arriendo y circulación regular. Consideró, ello no puede aplicarse en forma subjetiva, pues en cada caso se debe expresar y concretar los criterios que ponderó. Finalmente agregó, que la propia Administración, en relación a otros vehículos en condiciones similares, resolvió de manera diferente, lo que evidencia falta de objetividad en el criterio.

VIII.- Al amparo de los decretos vigentes, para hacerse acreedor de la depreciación acelerada, la empresa actora debía demostrar, a satisfacción de la Dirección General, que los vehículos, desde la aceptación de la póliza de importación hasta la fecha en que sea aceptada por la aduana la respectiva solicitud de liquidación de tributos, fueron arrendados y circulados en forma regular, tomando en cuenta **los contratos de arrendamiento suscritos, el kilometraje recorrido y cualesquiera otros elementos que permitan establecer con la mayor certeza esa circunstancia;** y no, como lo estimó el Tribunal, al exigir únicamente un recorrido mínimo de 25.000 kilómetros por año que, a su vez, acreditó tan sólo con la certificación del contador público autorizado. Este elemento probatorio, como bien afirma el Estado, realizó el estudio durante el año económico (folio 37 del expediente judicial y folio 84 del expediente administrativo N°2 y N°2 bis), cuando en realidad el periodo de uso ha de computarse **“desde la fecha de aceptación de la póliza de importación del vehículo, hasta la fecha en que sea aceptada por la aduana la respectiva solicitud de liquidación de tributos.”** (La negrita no corresponde al original, artículo 26 del Decreto Ejecutivo N° 18159-H-MEC, reformado por el ordinal 6 del Decreto Ejecutivo N° 18533-H). Así, contrario al análisis hecho por el Tribunal, el estudio sobre el uso de los vehículos debió comprender desde la fecha de aceptación de la póliza, que conforme a la certificación del Administrador de la Aduana Central es el 23 de diciembre de 1992, cuando se autorizó la nacionalización de las placas TUR-01- 3612, 3575, 3354 y 3355 (folios 66, 69, 79 y 82, respectivamente), hasta el momento en que la aduana acepte la solicitud de liquidación de tributos y que para el caso, ha de equipararse a la data de la resolución en que se rechazó la gestión de Rango Internacional. Coincide además este órgano con lo impugnado por el demandado, al señalar como indispensable la presentación de los contratos de arrendamiento, no sólo por exigirlos así el decreto vigente, sino, también, para demostrar que los automóviles fueron destinados al alquiler de turistas y circulados regularmente, que es la razón de ser del incentivo, requisito que la propia empresa reconoce no cumplir, justificándolo en una falta de demanda en esa época, no sin antes haber aportado comprobantes falsos de talleres mecánicos a los que el Tribunal restó importancia al considerar que **“... la accionante introdujo en su gestión unos documentos falsos, procurando establecer que los vehículos estuvieron un tiempo sin uso por reparación, pero esta anomalía, que el accionado reconoce, no es por sí sola fundamento para la denegación del derecho pedido, ni se ha indicado que se esté aplicando una sanción, lo único que motiva los actos es el incumplimiento de que los vehículos hayan sido arrendados y circulados regularmente”** (La negrita es propio) (folios 188 y 189). El contador público, por demás, se limitó a certificar la documentación presentada por la empresa, dejando de lado el análisis de otros aspectos técnicos, que sí fueron incorporados en el estudio del Departamento de Control y Evaluación, tales como los kilómetros recorridos según los odómetros de los vehículos y corroborados en ellos, que son sin duda “otros elementos” que contribuyen a dar certeza, en los

términos de los decretos, al uso dado a los automóviles. Importa destacar, también, que si no se tomó en consideración la citada certificación en sede administrativa, ello obedece a su presentación extemporánea, pues fue aportada con posterioridad a que el Ministro de Hacienda diera por agotada la vía administrativa. La conjugación de estos aspectos dice, no sólo de la aplicación errónea del decreto sino, además, de la indebida valoración de la prueba, al hacer prevalecer sobre el análisis técnico de la Administración, el estudio del contador, por sí mismo insuficiente frente a los requisitos exigidos para otorgar el derecho reclamado.

IX.- Finalmente, el argumento del Tribunal para acceder al ruego de la actora, partiendo de conceder "... la autorización gestionada respecto de cuatro vehículos que tienen iguales o similares cantidades de contratos, tiempo de uso y kilometraje que los otros cinco" (folio 189), es improcedente porque a pesar de que así hubiere ocurrido: "El vicio no genera derecho, aún cuando existan casos similares" (Sala Primera, sentencia N° 929 de las 10 horas del 29 de noviembre del 2002), ni dispensa al juzgador del deber de aplicar la legislación correcta, al conflicto sometido a su conocimiento, ni vulnera el principio de igualdad frente a situaciones resueltas en sede administrativa.

X.- Por consiguiente, en criterio de esta Sala, el análisis de los presupuestos necesarios para optar por la depreciación acelerada hecho por el Tribunal, no se ajusta a la normativa aplicable al caso y si bien la que utilizó, reproduce en términos generales la correcta, se equivocó al estimar que, los 25.000 kilómetros era el único elemento a evaluar. En ese sentido, es claro que el recorrido realizado por cada automóvil es insuficiente para acreditar por sí, que los vehículos fueron arrendados y circulados regularmente a turistas que es, en definitiva, el fundamento sobre el que descansa la exoneración total o parcial creada por el legislador con el propósito claro de incentivar la actividad turística. Así, al no haber cumplido la actora con los requisitos exigidos para obtener el beneficio reclamado, no tiene derecho a que se le reconozca la depreciación acelerada y como consecuencia de ello, los actos impugnados no están viciados de nulidad."

c) Impuesto sobre la renta: Ingresos gravados mientras se encontraba vigente una exención temporal aún no devengada

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección X]¹⁰

Voto de mayoría

V. "En primer término hay que recordar que normativamente, la exención, es la dispensa legal de una obligación tributaria (art. 61 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios), definiéndosele doctrinalmente como "(...) una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imposables, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica (...)" (MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano, décima edición, Editorial Porrúa, México, 1991, p. 301).-

En el caso de las exenciones creadas al amparo de la Ley de Incentivos Turísticos, N° 6990, se busca el fomento de actividades hoteleras, que es precisamente el giro de la actividad comercial realizada por la aquí actora, estableciendo entre otros beneficios -en este caso en concreto-, una exención total del Impuesto sobre la Renta sobre las utilidades no distribuidas o repartidas a los socios en acciones de la propia empresa, por un período de doce años contados a partir de la firma del contrato. Este Tribunal estima que el presente es un caso "sui generis" y como tal debe

resolverse. Recuérdese que una exención transitoria, es para gozarse a futuro y por un lapso determinado, teniendo como lógica consecuencia que cualquier utilidad causada en el período que la cubre, no podrá considerarse como renta gravable.-

En ese sentido, no es jurídicamente procedente que la naturaleza y consecuencias jurídicas de la exención pueda ser desvirtuada por medio de una aplicación literal del concepto de año fiscal, establecido en el art. 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por diferentes razones: 1) La disposición de la Ley N° 6990, constituye una excepción a la regla general de tributación establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta, constituyendo un sinsentido lógico-jurídico, que por medio de la ley que se excepciona en su aplicación, se deje sin efecto la exención que la otra ley establece; 2) Se regulan situaciones jurídicas diferentes: el objetivo que se busca en el art. 4 de la Ley sobre el Impuesto sobre la Renta, es única y exclusivamente definir un concepto común, como el de período fiscal y no definir o condicionar la aplicación de una exención, que sería una situación jurídica distinta; 3) Es contrario al principio de certidumbre -principio general del derecho tributario-, que se haya establecido por medio de un contrato el período en que se disfrutaría la exención y los alcances de aquella y luego por medio de una mera circular de la Dirección General de Tributación y la aplicación realizada por la Administración Tributaria, se modifiquen esas condiciones, dejando en la práctica, sin efectos a la exención, con violación, además del principio de la intangibilidad de los actos propios, que tiene su raíz en el artículo 34 constitucional; 4) El criterio establecido en un oficio de la Dirección General de Tributación, no es de observancia y aplicación obligatorias por los particulares que se relacionen con la Administración Tributaria (doctrina del art. 3 del Código Tributario); 5) El establecimiento de un privilegio tributario, tal como lo es una exención, sólo puede ser establecida por medio de ley formal, no pudiendo por medio de una disposición subordinada, como por ejemplo un oficio o circular de un órgano subordinado del Ministerio de Hacienda, dejarse sin efecto (numeral 5.d) ibídem).-

Conforme con lo antes indicado, en los considerandos siguientes analizará la procedencia de las pretensiones realizadas, que es precisamente el objeto de este proceso.-

La primera pretensión de la sociedad actora es que se declare que la resolución de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, es ilegal por ser contraria a derecho en cuanto a la aplicación de un criterio de prorrateo de ingresos que permitió gravar ingresos obtenidos mientras se encontraba vigente una exención temporal aún no devengada. La pretensión debe acogerse por lo argumentado antes, debiéndose anular por adolecer de invalidez absoluta, el acto cuestionado, así como los que actos que confirmó, emitidos por la Administración Tributaria de Puntarenas, mismos que fueron mencionados en los hechos probados cuarto y quinto anteriores. La declaratoria de nulidad se hace desde la fecha de la adopción de dichos actos (art. 171 de la Ley General de la Administración Pública).-

No obstante la declaratoria de nulidad anterior, sobre los actos cuestionados explícita e implícitamente, cabe indicar que la Administración Tributaria puede ejercer sus potestades de determinación de las obligaciones tributarias de la aquí actora, conforme a las condiciones singulares del caso y en aplicación del derecho objetivo, siendo de acuerdo con las condiciones del caso, incluso procedente que se establezca una nueva determinación de las obligaciones que sea conforme a derecho, aplicación de las normas que en ningún caso podrá incurrir en los mismos vicios que ahora se advierten.-

Por ese motivo y el hecho que las sanciones administrativas que se hayan establecido por estos mismos hechos, no han sido motivo de prueba en su caso y discusión en este proceso –deviniendo la pretensión en abstracta-, se debe desestimar la tercera pretensión de la demanda, que consiste en “declarar que no ha lugar a la imposición de sanciones pendientes en la vía administrativa, por los mismos hechos a que se refiere el presente proceso contencioso”.-

La segunda pretensión consiste en que “el Estado deberá reintegrar a mi representada, reconociendo un crédito fiscal o en dinero en efectivo, el monto cancelado por orden de la resolución impugnada junto con los intereses de ley correspondientes, de conformidad con lo previsto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios”. Siendo que el monto cancelado en su caso, lo fue con base en los actos administrativos anulados anteriormente mencionados, la Administración ha tenido un enriquecimiento incausado mismo que debe ser reparado plenamente a la víctima, en aplicación de los numerales 41 constitucionales y 191 y 192 de la Ley General de la Administración Pública, debiéndose reintegrar, en su caso, la suma efectivamente cancelada más los intereses legales de conformidad con las reglas del art. 58 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, mismos que deberán contabilizarse a partir de la fecha en que dio, en su caso, la cancelación por parte de la sociedad actora a la Administración Tributaria y hasta que se concrete la devolución.-

De conformidad con lo antes indicado, se ha demostrado que la parte actora, como contribuyente, estaba plenamente legitimada para presentarse a estrados con el fin de reclamar la determinación tributaria practicada, con base en una aplicación ilícita de la norma tributaria, por parte del Estado. De esa forma, se configura la legitimación ad causam activa de la actora y la legitimación ad causam pasiva del Estado, en este proceso.-

Por el mismo motivo y ante el hecho que la lesión patrimonial consecuente, causaba efectos en el patrimonio de la actora, también existe un interés actual, que debió verse tutelado, como en efecto se hace.-

La violación de la legalidad objetiva y consecuentemente, en su caso, de los derechos patrimoniales, ha quedado demostrada, llevándose a la estimación de las pretensiones aceptadas y la desestimación de las pretensiones rechazadas. En cuanto a las pretensiones aceptadas, el derecho subjetivo de la actora existente, debe ser tutelado.-”

d) Tributos municipales: Inaplicabilidad del principio de inmunidad fiscal

Improcedencia de la exención por interpretación analógica

[Sala Primera]¹¹

Voto de mayoría

“III.- El principio de inmunidad fiscal libera al Estado de la obligación de pagar tributos creados por él. El sujeto activo de la obligación tributaria debe ser el mismo Estado. Sería ilógico un Estado creando tributos para cobrarse a sí mismo. El ente mayor asume una doble consideración de sujeto activo y pasivo de la relación jurídico tributaria cuya consecuencia sería la extinción de la obligación tributaria por confusión. De ahí la razón (artículo 49 del Código de normas y procedimientos tributarios) de establecer como causal de extinción de la obligación tributaria la confusión. Cuando el Estado pasa de ser sujeto activo a sujeto pasivo del tributo la obligación tributaria es inexistente pues no existe la relación intersubjetiva. Respecto del régimen municipal el principio de inmunidad fiscal del Estado es inoperante. Son los Municipios, y no el Estado, el sujeto activo de la obligación tributaria. El Estado debe, por principio, pagar los tributos municipales. Para que opere la inmunidad fiscal -por confusión- la identidad subjetiva debe ser plena. Si el tributo es estatal es el mismo Estado el sujeto pasivo de la relación. Si el tributo es Municipal es el Municipio el sujeto



pasivo de la relación. No podría operar la confusión si el sujeto activo del tributo es un ente menor -como lo son las Municipalidades- y el pasivo es el Estado porque la identidad subjetiva no se configura. En forma genérica el Código de normas y procedimientos tributarios en su artículo 4 párrafo primero define los tributos como "... las prestaciones en dinero, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines...". Para el caso de las Municipalidades cualquier tipo de tributo (impuestos, contribuciones especiales o tasas) está encaminado a la obtención de recursos, mediante recaudaciones, para el fomento de actividades tendientes al cumplimiento de sus fines (fin extrafiscal del tributo). Los fines municipales son distintos a los propiamente estatales. Cada municipio debe atender problemas prioritarios dentro del ámbito territorial donde ejerce su autonomía (artículo 2.1 de la Ley General de la Administración Pública). Por esa razón no puede sostenerse la identidad entre el Estado propiamente dicho y los entes menores, pues si bien ambos se rigen por las mismas normas en cuanto a las funciones de relación y acción, legalmente son distintos entre sí (artículo 2 ibídem). Los fines propios del Estado son genéricos y de programación uniforme mientras los entes menores tienen fines más restringidos y particulares. La potestad de las Municipalidades para el establecimiento de tributos descansa en una atribución de carácter Constitucional. El artículo 170 de la Carta Magna garantiza la autonomía municipal y otorga a estos entes menores la iniciativa para la creación, modificación o extinción de los impuestos municipales, pero siempre sujetos a la autorización legislativa (artículo 121 inciso 13). El acto de autorización es típicamente tutelar. Consiste en la remoción de un obstáculo legal para realizar la actividad autorizada. El titular de la actividad es el órgano autorizado y no el autorizante. La Asamblea Legislativa no puede asumir un papel creador de impuestos municipales (tributos en general), pues son las mismas corporaciones las creadoras de dichos impuestos en el ejercicio de su autonomía. La Asamblea puede rechazar un nuevo impuesto municipal pero no establecer uno distinto al originado en la voluntad municipal. Conforme ha señalado la Sala Constitucional las Municipalidades no formulan una mera proposición a la Asamblea, someten a su conocimiento verdaderas fijaciones impositivas (Sentencia N° 1631-91 de 15 horas y 15 minutos del 21 de agosto de 1991). Por ello, para la imposición de tributos municipales, se debe cumplir con todos los principios del derecho tributario: legalidad, generalidad, igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, pues solo así sería formal y legalmente válida. El principio de legalidad afecta, de forma particularmente intensa, el tema de las exenciones tributarias. Conforme al Código de Normas y Procedimientos Tributarios en esta materia solo la ley puede otorgar exenciones (Artículo 5) y la "exención es la dispensa legal de la obligación tributaria" (Artículo 61). En consecuencia, únicamente por vía legal se puede eximir de la obligación tributaria al sujeto pasivo de la relación. La Ley debe especificar las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tipos de tributos comprendidos, si la exención es total o parcial, y eventualmente su duración (artículo 62 ibídem). La actividad financiera de las Municipalidades está afectada por el principio de legalidad pues ellas están obligadas a recaudar todos los tributos autorizados por Ley. Las municipalidades no pueden exonerar del pago de impuestos, contribuciones o tasas sino mediante disposición legislativa (Artículo 81 del Código Municipal). Quien pretenda beneficiarse de exenciones en el pago de tributos municipales debe demostrar la legalidad del beneficio. Son muchas las leyes exonerativas de tributos municipales. El Código Municipal en su artículo 81 dispone: "Los servicios de recolección de basura, aseo de vías públicas o alumbrado público, que presten a instituciones educativas oficiales o semioficiales, comités de la Cruz Roja y Temporalidades de la Iglesia Católica estarán exentas de este pago, pero su costo será distribuido proporcionalmente entre todos los usuarios del servicio". La Ley Orgánica del Colegio de Farmacéuticos N° 15 de 29 de octubre de 1941 y sus reformas (artículos 3 y 7) dispone que ningún establecimiento que pague al Colegio, estará obligado al pago de impuestos por ese mismo concepto, pero sí deben pagar las patentes del caso cuando vendan otros productos. La Ley Constitutiva de la Caja Costarricense de Seguro Social N° 17 de 22 de octubre de 1943 y sus reformas (artículo 58) exonera a la Caja de toda clase de impuestos directos



o indirectos, inclusive de las contribuciones municipales. Las Juntas de Educación y Administrativas están exoneradas del pago de impuestos municipales y de algunas contribuciones, según Ley N° 181 de 18 de agosto de 1944 y sus reformas (Código de Educación) y Ley N° 2160 de 25 de setiembre de 1957 (Ley Fundamental de Educación). La Ley Orgánica del Sistema Bancario Nacional N° 1644 del 26 de setiembre de 1953 y sus reformas exonera de impuestos a los Bancos estatales. La Ley sobre Desarrollo de la Comunidad N° 5859 de 7 de abril de 1967 y sus reformas exonera a las Asociaciones de Desarrollo del pago de impuesto sobre los bienes que adquieran. La Ley de Fundaciones N° 5338 de 28 de agosto de 1973 las exime del pago de impuestos municipales, pero debe pagar las contribuciones especiales y tasas municipales. Las cooperativas están exentas de impuestos y tasas municipales pero solo para actos o requisitos tendientes a la formación, inscripción y modificación de estatuto (Ley de Asociaciones Cooperativas N° 6756 de 5 de mayo de 1982). Por Ley N° 6985 de 18 de abril de 1985 los templos y otros bienes de las Temporalidades de la Iglesia Católica fueron exonerados del pago de toda clase de impuestos y tasas nacionales y municipales. Las exenciones de impuestos y contribuciones municipales a entidades de Derecho Público quedaron vigentes en virtud del artículo 181 del Código Municipal. La interpretación en el Derecho Tributario de las exenciones es restrictiva. El Código Tributario (artículo 6, párrafo segundo) dice: "La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones". Por otra parte, aunque exista disposición expresa de ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación (artículo 63 *ibidem*) y puede ser derogada o modificada por ley posterior, sin responsabilidad para el Estado (artículo 64 *ibidem*). De la relación de dichas normas se desprende la protección al principio de legalidad en materia de exenciones, mediante la imposibilidad de interpretar ampliativamente las normas a ellas referidas. Atendiendo a esa interpretación restrictiva, el artículo 181 del Código Municipal, mantuvo en vigencia las leyes referidas a la exoneración de impuestos y contribuciones municipales a entidades de Derecho Público y no las relativas a la exoneración de tasas municipales. La Ley N° 21 del 25 de noviembre de 1942 (artículo primero) establece: "Estarán exentos del pago de la contribución urbana, cañerías, cloacas, y además obras ejecutadas por la Municipalidad o los Concejos de Distrito, las siguientes instituciones: Juntas de Protección Social, Juntas de Educación, Templos de la Iglesia Católica, Apostólica y Romana, Residencias del Señor Arzobispo y de los señores Obispos, cementerios y facultades de la República". No puede interpretarse tal exención como comprensiva de los tributos denominados "tasas" porque lógicamente se está refiriendo a contribuciones municipales: caminos, cordón y caño, mantenimiento de caminos, cañerías, cloacas, etc.. Entonces no están comprendidas dentro de tales exenciones los servicios de limpieza, recolección de basura y alumbrado público, pues ellas no son contribuciones ni obras, sino servicios municipales, por lo que procede rechazar el recurso en su segundo agravio. Procede ahora analizar el primer agravio. Ello obliga necesariamente a determinar cuáles son las normas aplicables al cobro de impuestos, contribuciones o tasas municipales: las generales -invocadas en el recurso- del Código de normas y procedimientos tributarios, la Ley General de la Administración Pública y la Constitución Política o las especiales del régimen tributario de los municipios. Sobre el carácter general y especial de las normas esta Sala ha señalado: "Es importante descartar, desde ya, para desechar una errónea creencia común, que lo característico de una ley especial sea referirse a un grupo determinado de sujetos. Ello lo puede hacer también una de orden general, cuando crea ella misma, y regula, una categoría de aquéllos; por ejemplo, industriales dedicados a la exportación de artículos tradicionales. Ella misma, a través de sus disposiciones, permite el nacimiento a la vida jurídica de una categoría de sujetos, estableciendo para ellos un régimen jurídico particular. La ley especial, por su parte, y en relación con el ejemplo de comentario, lo que hace es distinguir, en su regulación, a un sujeto o grupo de éstos, dentro de la categoría creada por la ley general" (Sentencia N° 130 de las 14 horas y 30 minutos del 26 de agosto de 1992, reiterada en la N° 60 de las 14 horas y 50 minutos del 31 de agosto de 1993). Naturalmente la distinción es obligada pues

en la interpretación normativa debe respetarse el principio general de Derecho de la prevalencia de la ley especial sobre la ley general. Evidentemente es al Código Municipal a quien le corresponde regular -como ley especial- todo el régimen tributario de las municipalidades en su triple modalidad de impuestos, contribuciones especiales y tasas (Artículos 81 a 104). Concretamente en cuanto a las tasas su vigencia rige a partir de su aprobación conforme a la ley y su publicación en el Diario Oficial (Artículo 85), debiendo revisarse por lo menos una vez al año (Artículo 89). Las tasas de servicios urbanos como alumbrado público, recolección de basura y mantenimiento de parques y zonas verdes deberán ser pagadas por los usuarios aún cuando ellos no demuestren interés en los mismos (Artículo 87). En cuanto al alumbrado público éste se aumentará, previa publicación en el Diario Oficial, conforme a las recalificaciones de las tarifas de energía eléctrica (Artículo 87). Las Municipalidades deben cobrar las tasas a los contribuyentes, sin necesidad de ningún procedimiento previo, poniéndolas al cobro en un solo recibo para su pago por períodos vencidos, y tienen un recargo por concepto de multa de 2% mensual -el cual nunca superará el 50% del monto adeudado-, debiendo el usuario en caso de atraso pagar también los intereses sobre esas sumas calculados al 2% mensual (Artículo 82). Para su cobro el Código Municipal le da carácter de título ejecutivo a las certificaciones expedidas por los Contadores Municipales, y contra ellas solo caben las excepciones de pago y prescripción (Artículo 84), fijándose el plazo para esta última en 5 años (Artículo 86). Las deudas derivadas de su falta de pago constituyen hipoteca legal sobre los respectivos inmuebles (Artículo 83). Consecuentemente frente a normas tan específicas para la materia tributaria municipal no encuentra esta Sala violación a los principios del debido proceso y de legalidad con quebranto a los artículos 132, 139 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios pues para este caso no se trata de impuestos determinables dentro del procedimiento ante la administración tributaria sino de tasas municipales vigentes, y para su cobro no es necesaria ni la previa notificación al administrado ni la realización de audiencias, sino solo su determinación como se efectuó; tampoco ha habido violación de los numerales 11, 12 y 13 de la Ley General de la Administración Pública porque el fundamento jurídico de las tasas municipales se encuentra en el artículo 170 de la Constitución, en el mismo Código Municipal y en su fijación legal debidamente publicada en La Gaceta, como tampoco la ha habido respecto del artículo 308 de la misma normativa general pues esa disposición se refiere al procedimiento ordinario; y mucho menos del artículo 11 constitucional pues -como se dijo- el fundamento de las tasas municipales está en la misma Constitución y en la normativa especial del Código Municipal."

e) Obligación tributaria: Momento en que surge el hecho generador

Prescripción en caso de exenciones temporales

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección Primera]¹²

Voto de mayoría

"VII. Según nuestro ordenamiento jurídico, el hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y su realización origina el nacimiento de la obligación. Con relación al momento en que ocurre aquél, se distingue según se trate de situaciones de hecho o jurídicas; en estas últimas, se dispone, el surgimiento del hecho generador del tributo en el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable. (Artículos 31 y 32 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios).

VIII. Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria. (Artículo 61 *ibídem*). Una de las características de las exenciones es el no nacimiento de la obligación tributaria, salvo en el caso de las temporales, que producen su efecto solo durante el plazo que se fija en el momento de su creación, lo que equivale a afirmar, que el hecho generador de la obligación tributaria, emerge cuando se cumple el plazo de la exoneración. El derecho a la percepción de los tributos es el nacimiento de la obligación tributaria y desde ese momento nace el derecho de crédito del fisco.

IX. En esta litis, se ha sostenido la tesis de que de conformidad con lo dispuesto en la Ley Reguladora de Todas las Exoneraciones N° 7293 de 3 abril de 1992, artículo 47, la emisión del acto administrativo declaratorio de una exención suspende el plazo de prescripción de la determinación y cobro de los tributos inicialmente dispensados y que en consecuencia los aquí reclamados no están prescritos. En primer término, no es posible aplicar los términos de dicha ley a situaciones que ocurrieron antes de su vigencia, la cual se inició al momento de su publicación el 3 de abril de 1992, (artículo 56 *ibídem*). Si así se dispusiera, se violaría el principio constitucional de irretroactividad de las leyes en perjuicio del ciudadano. En segundo término, a juicio del Tribunal, el hecho generador del tributo emergió, en el caso que nos ocupa, en el momento en que las exenciones temporales cumplieron su término. En aquél momento, 7 de noviembre de 1986 según las únicas pólizas de desalmacenaje que constan en el expediente administrativo, (hecho probado 11) el crédito tributario estaba en posibilidad de ser exigido, tomando las medidas que autorizaba el ordenamiento jurídico del momento para obtener el pago de los impuestos, decomiso de la maquinaria y equipo y el remate de esos bienes. No se tomó entonces ninguna medida ni con respecto a los bienes que describen en las pólizas de desalmacenamiento, ni a otros, cuya documentación por antigua, o fue destruida, o no aparece, lo que permite afirmar que ya había transcurrido el término de prescripción que señalaba entonces el artículo 51 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, tres años para la determinación y para exigir el pago de los adeudos tributarios. En la materia que nos ocupa, la prescripción, aun reconociendo sus particularidades, responde al fundamento y sirve al mismo principio aplicable a las obligaciones en general, seguridad en las relaciones jurídica. Desde este punto de vista, a juicio del Tribunal, es inaceptable que se estime un "hecho generador continuado" que se interrumpiría con el acto determinativo efectuado por el la Administración Tributaria, por lo demás innecesario tratándose de exenciones temporales de tributos, lo que supondría una suerte de perpetuidad para su cobro, en contradicción con los principios mencionados. Con fundamento en lo expresado debe acogerse la acción del demandante, declarando prescritos los tributos reclamados, rechazar las defensas de falta de agotamiento de la vía administrativa, defectos formales en los escritos que impedirían verter pronunciamiento por el fondo, defecto que no existe y la genérica sine actione agit, comprensiva de la de falta de derecho, ausencia de legitimación e interés, las dos últimas por cuanto es evidente la condición del actor de acreedor de la conducta reclamada al Estado, lo que perfila la legitimación activa y pasiva de los contendientes; del mismo modo existía interés en el tanto en que el actor necesitaba del pronunciamiento de los tribunales para de ese modo defender el derecho del que se creía poseedor.

X. Debe fallarse este proceso sin especial condenatoria en costas, habida cuenta de que si bien corrió el tiempo para decretar la prescripción, la interpretación de las norma para llegar a dicha conclusión revestían dificultades que ameritaban su discusión en el proceso. (Artículo 98, inciso c) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa) ."

f) Deber de cumplir con las obligaciones asumidas por la empresa para el disfrute del beneficio fiscal del impuesto sobre la renta

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección Primera]¹³

Voto de mayoría:

“VI. En el primero de los reproches de la sociedad accionante, afirmando la improcedencia de la negativa de la Administración Tributaria de concederle a su representada el crédito resultante de la inversión en la compra de acciones de Hotelera Bonanza para el período fiscal 1998, por ciento diez millones de colones, cuando a su juicio había cumplido con todos los requisitos estipulados por el ordenamiento jurídico, negando la prueba aportada y señalando como incumpliente del contrato a la empresa desarrolladora, es preciso repetir las justificaciones que a lo largo del proceso han sido expuestas con relación a este tema. Cabe mencionar en primer término que el artículo 11 de la Ley 6990, fue derogado por la N°7293 de 31 de marzo de 1992, Ley Reguladora de las Exoneraciones Vigentes, sus Derogatorias y sus Excepciones, a pesar de que con base en el principio de supervivencia del derecho abolido, siguió siendo disfrutado por algunos administrados, según pronunciamientos de la Sala Constitucional, pero en caso presente, el punto en discusión es si la Administración Tributaria tiene competencia para rechazar la aplicación del beneficio tributario cuando se comprueba que no se han cumplido los requisitos de ley y con las obligaciones asumidas para obtener el beneficio. No basta con la declaratoria de actividad turística, de la aprobación del respectivo proyecto y de la autorización de la venta de acciones para disfrutar de la exoneración, debe cumplirse con los objetivos que el Estado ha propuesto, en este caso el fomento de la actividad turística (artículo 2 de la Ley N°6990). La verificación de conductas de los administrados que riñan con aquéllos o con el proyecto aprobado, o que se separe de ellos, los coloca en una situación que les impide disfrutar de los beneficios tributarios, supuesto en que bien puede la Administración Tributaria rechazar la aplicación del beneficio, según preceptos del artículo 12 de la misma ley, que faculta a el Instituto Costarricense de Turismo y el Ministerio de Hacienda para fiscalizar todos los aspectos concernientes al cumplimiento de las obligaciones asumidas por las empresas o personas, en virtud de la concesión de beneficios o incentivos de la ley mencionada. Es decir, hay un deslinde conceptual entre el otorgamiento del beneficio tributario que es una situación abstracta y su aplicación a un período fiscal determinado, situación específica, condicionada al cumplimiento de ciertas obligaciones. Al respecto esta Sección comparte el análisis realizado en la Opinión Jurídica de la Procuraduría General de la República O16-J del 22 de marzo de 2002 que expuso: " ... Con base en lo anterior, sería simplista concluir que a la AT lo único que le compete es verificar si los requisitos formales se dieron (declaratoria de interés turístico, aprobación del proyecto y la aprobación genérica y específica de la venta de acciones). El radio de la potestad fiscalizadora que le atribuye el ordenamiento jurídico a la AT es más amplio: le compete verificar si se han cumplido o no con las obligaciones asumidas por el administrado y, en el eventual caso de que compruebe que ello no ha acontecido, está en el deber legal de rechazar la aplicación del beneficio tributario. En otras palabras, la AT tiene el deber de comprobar si las condiciones de hecho que prevé la norma que otorga el beneficio tributario, así como las obligaciones que ha asumido el administrado en el contrato respectivo, se han dado o no. Ahora bien, si tiene por demostrado que el supuesto de hecho que constituye un elemento necesario para disfrutar el beneficio no se dio, o no se ha cumplido con una de las obligaciones asumidas, lo que corresponde es rechazar la aplicación del beneficio. En este caso, la pérdida del beneficio es un hecho imputable al administrado y no a la AP; por tal razón, para rechazar el beneficio no requiere de ir al procedimiento administrativo de la nulidad absoluta, evidente y manifiesta ni al contencioso de levisidad.(sic) No estamos frente a una actuación administrativa que lesiona un derecho del administrado y que violenta el ordenamiento jurídico. Simple y llanamente la AP no concede el beneficio, a través de la AT, porque el administrado no cumplió las condiciones establecidas por el



ordenamiento jurídico y con las obligaciones que asumió ante la AP para obtenerlo. En este sentido, en ninguna circunstancia, se está cuestionado el acto que concede un derecho al administrado; lo que se está objetando es su aplicación en una situación concreta por la falta de cumplimiento de los requisitos y de las obligaciones pactadas. Esta distinción que hemos construido se explica en la sentencia n.º 78, de las 15 horas del 21 de setiembre de 1978 de la Sala Primera de Corte Suprema de Justicia de la siguiente manera: "VII.-La recomendación de la Comisión Consultiva o de la Comisión Asesora Nacional, que se menciona en los artículos 14 inciso c) y 25 de la Ley de Protección y Desarrollo Industrial, es la que resulta necesaria para otorgar el contrato industrial o el Acuerdo o Decreto que concede los beneficios industriales. Pero no es ésta la que es objeto de atención en este recurso, pues es la recomendación posterior al Contrato y al Acuerdo Industrial y que fue dada específicamente cuando se solicitó se aprobará la exención para unas reinversiones, con base en ese contrato y Acuerdo Industrial, de acuerdo con el artículo 22 de la Ley de Protección y Desarrollo, la que debe estudiarse ahora.- Debe distinguirse que una cosa es que en el Contrato y en el Acuerdo Industrial se haya conferido a la demanda exención del monto que le corresponda por concepto del impuesto sobre la renta, por aquella parte de las utilidades que la empresa reinvierte en mejoras 'tanto en la propia industria' como en viviendas para trabajadores, que es el otorgamiento del beneficio con carácter general, y otra cosa diferente es que, con apoyo en esa ventaja general otorgada, la empresa beneficiada solicite se aplique esa exención. Si la Comisión Asesora, en una segunda intervención, posterior a la tuvo cuando se aprobaron el contrato y el Acuerdo Industrial, recomendó favorablemente acoger la reinversión específica con exención de impuestos, esa recomendación no es obligatoria para la Tributación (artículo 22, Ley de Protección Industrial).-

La Tributación sí esta obligada a respetar el beneficio que en sentido le fue otorgado en el contrato y en el Acuerdo Industrial a la demanda. Pero si esa oficina tiene a la vez la obligación de determinar lo referente a ingresos y a costos (artículo 115 y siguientes del Código Tributario), y tiene el deber de calificar las partidas deducibles de esas oficina, -o mejor dicho-, dentro de las obligaciones de esa oficina está interpretar el sentido y el alcance de lo relativo a la exención y su aplicación a casos concretos.- Y por esa razón, no puede estar obligada a pasar por la recomendación de la Comisión Asesora, si considera que esa recomendación no se ajusta a los términos del Contrato o Acuerdo Industrial.- Más adelante, en la resolución que venimos glosando, se indicó lo siguiente: "...no debe confundirse la participación de la Comisión Asesora y de la Tributación Directa en la etapa anterior al contrato al Acuerdo Industrial, con la participación posterior a ese contrato o acuerdo, y que se produce cuando el beneficio ya otorgado en el contrato e (sic) forma abstracta, se concreta o particulariza mediante una solicitud escrita, etapa en que no rigen ya los artículos 14 inciso c) y 25 de la Ley, sino otra norma, a saber, el artículo 22, que dice que para otorgar las exenciones aduaneras a que se refiere el artículo 19, los beneficiarios presentarán ante el Ministerio de Industria la solicitud correspondiente el que con recomendación razonada enviará al Ministerio de Economía y Hacienda una lista completa de la clase y cantidad de cada uno de los bienes que el empresario importará, con el objeto de que el Ministerio compruebe o no el otorgamiento de esa concesión.- También rige en esa ocasión el artículo 5 de la Ley No. 3022 de 27 de agosto de 1962, reformado por la Ley No. 3775 de 25 de octubre de 1966, según el cual, los competentes para resolver toda solicitud (sic) de exención son: El Ministro de Hacienda, el Director General de Hacienda u otros funcionarios escogidos por ellos. De acuerdo con esas normas, y con los artículos 61 al 64 y 115 a 122 del Código Tributario y con la Ley de Impuesto sobre la Renta, la Tributación no tiene una facultad tan limitada como se supone en el recurso, puesto que al resolver con base en el contrato y el Acuerdo Industrial y en la Ley que otorga las exenciones, debe aplicar e interpretar esas normas.- Por esa razón no se se (sic) extralimitó cuando interpretó..." Por último, afirmó la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, lo siguiente: "La Tributación no puede dejar sin efecto la exención concedida en el Contrato y en el

Acuerdo Industrial.-

Pero sí tiene el deber de fijar en qué casos se aplica la exención y cuáles no, precisamente porque su responsabilidad está en la determinación de los ingresos netos, sobre los cuales se deben pagar impuestos."

VII. El siguiente agravio, tiene íntima relación con lo ya expuesto, no se trata de anular la actos dictados por el Instituto Costarricense de Turismo y por la Comisión Reguladora del mismo, sino fiscalizar su aplicación, con especial atención en las condiciones de hecho que indica la norma que otorga la exoneración, así como si los deberes asumidos en el contrato respectivo han ocurrido o no. En el caso presente, tal como lo expresa la representación del Estado, la accionante en ninguna etapa del proceso administrativo, ni en este, ha hecho cuestión acerca de las razones por las que en el traslado de cargos formulado por la Subgerencia de Fiscalización de la Administración de Grandes Contribuyentes le rechazó el crédito aplicado al Impuesto sobre la Renta, referente a la inversión en acciones por Contrato Turístico en Hotelera Bonanza Sociedad Anónima, lo que fue confirmado por las demás autoridades administrativas, que fueron: el incentivo ya había sido derogado desde marzo de 1992, la Desarrolladora presentó la solicitud y plan de inversión hasta junio de 1998, o sea seis años después de su derogatoria y que se pudo comprobar que el destino dado realmente por Hotelera Bonanza Sociedad Anónima a los pasivos contraídos fue para fines no previstos en los planes de inversión respectivos, ni el que le indicó el Instituto de Turismo en la solicitud para la aplicación del artículo 11. En consecuencia han de tenerse como ciertos, lo que a su vez daría razón a la Administración para denegar la exoneración pretendida por ese concepto.

VIII. El llamado contrato turístico, cuya naturaleza es sustancialmente diferente a la de las convenciones ordinarias, otorga beneficios a las empresas suscriptoras y en lo que se refiere al inversionista, es absolutamente dependiente del acordado a la empresa turística, existiendo una vinculación ineludible entre el contrato turístico y los derechos que se deriven de la compra de acciones en los proyectos correspondientes; así si existe incumplimiento del titular del proyecto amparado por la ley, ya sea por la inobservancia en los requisitos o condiciones exigidos para la obtención de los beneficios, ello repercute, inevitablemente, en los derivados de los adquirentes de la compra de acciones, no solamente con fundamento en las estipulaciones del derogado artículo 11 de la Ley de reiterada cita, sino también en la calidad de socio, que le inviste con todos los derechos y deberes que le confiere el ordenamiento jurídico, como se dispone en el Código de Comercio, tales como la facultad para pedir que la asamblea general de accionistas, órgano supremo de la sociedad y expresión colectiva en las materias de su competencia, se reúna, solicitar todos los informes y aclaraciones sobre los asuntos que se traten, en los casos señalados por aquél ordenamiento jurídico, gestionar la nulidad de acuerdos, cuando, entre otros casos, fueren incompatibles con la naturaleza de la sociedad, o violaren disposiciones dictadas para la protección de los acreedores o en atención al interés público, todo ello sin invadir, como lo afirma la accionante, la esfera de competencia de otros funcionarios, como los fiscales de la empresa. (Artículos 140, 141, 153, 155, 176 y 178 ibídem)."

g)Exención de impuestos: Aplicación del incentivo fiscal a la industria turística requiere que la inversión se haga en un solo tracto

[Sala Primera]¹⁴

Voto de mayoría:



"V.- Respecto al segundo de los reproches, el agravio se centra en determinar si para hacerse acreedor del beneficio fiscal por compra de acciones a empresas dedicadas al desarrollo turístico, el pago debe realizarse en un solo período fiscal o si por el contrario, es posible hacerlo en tramos. El artículo 11 de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico número 6990 del 15 julio de 1985, derogado por el numeral 14 de la Ley Reguladora de Todas Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones número 7293 el 3 de abril del 1992; disponía que del impuesto sobre la renta sería deducible en un 50% sobre el monto destinado a la actividad turística. Exigía además el cumplimiento de ciertos requisitos, entre otros que cuando la inversión fuera hecha por una empresa consolidada, esta debía realizarla mediante la compra de acciones nominativas de sociedades domiciliadas en el país; así como que dichos títulos debían quedar en fideicomiso en un banco del Estado o bien en la Bolsa Nacional de Valores; por un plazo no menor de dos años; sin posibilidad de disponer más que de los dividendos que produzca. Es claro que la intención de la norma es la de potenciar la actividad turística mediante la compra de acciones a empresas dedicadas a este giro. De tal forma que por tratarse de una excepción al principio general de contribuir con las cargas públicas y ser esta un reserva de ley; es necesario que la interpretación se haga de manera restrictiva, por lo cual el análisis de los requisitos deberá ser riguroso y amparado estrictamente en los parámetros establecidos en el ordenamiento. El punto medular atacado por la empresa, apunta sobre si la inversión se debe hacer en un solo tracto o bien se puede efectuar en varios. Ha dispuesto esta Sala en ocasiones anteriores sobre este punto específico: "...

VI.-Bajo ese marco referencial, es que debe hacerse el cotejo entre lo exigido por la norma y lo actuado por el contribuyente. Un primer aspecto a dilucidar, según se expuso, atañe a la forma de pago, en concreto, si puede ser diferido en cinco períodos fiscales. En criterio de esta Sala, al igual que las instancias anteriores, esta modalidad no se ajusta al propósito de la ley por cuanto no permite incentivar realmente el desarrollo turístico porque el desembolso previsto por el legislador fue sustituido por un compromiso de pago..." (Resolución de las 9 horas 45 minutos del 17 de septiembre de 2003, correspondiente al voto número 574-F-03).

VI.- A la luz de lo expuesto en aquella oportunidad, es claro que la actuación de la compañía actora no se ajusta a los presupuestos establecidos en el artículo 5 inciso b) y 62 ambos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el numeral 11 de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, cuya consecuencia resulta obligada a los fines de otorgar el beneficio que en ella se establece. Basta para este propósito remitir a lo esbozado sobre la forma de pago; para concluir que en el presente caso no se dan las infracciones invocadas."



ADVERTENCIA: El Centro de Información Jurídica en Línea (CIJUL en Línea) está inscrito en la Universidad de Costa Rica como un proyecto de acción social, cuya actividad es de extensión docente y en esta línea de trabajo responde a las consultas que hacen sus usuarios elaborando informes de investigación que son recopilaciones de información jurisprudencial, normativa y doctrinal, cuyas citas bibliográficas se encuentran al final de cada documento. Los textos transcritos son responsabilidad de sus autores y no necesariamente reflejan el pensamiento del Centro. CIJUL en Línea, dentro del marco normativo de los usos según el artículo 9 inciso 2 del Convenio de Berna, realiza citas de obras jurídicas de acuerdo con el artículo 70 de la Ley N° 6683 (Ley de Derechos de Autor y Conexos); reproduce libremente las constituciones, leyes, decretos y demás actos públicos de conformidad con el artículo 75 de la Ley N° 6683. Para tener acceso a los servicios que brinda el CIJUL en Línea, el usuario(a) declara expresamente que conoce y acepta las restricciones existentes sobre el uso de las obras ofrecidas por el CIJUL en Línea, para lo cual se compromete a citar el nombre del autor, el título de la obra y la fuente original y la digital completa, en caso de utilizar el material indicado.

- 1 STERLOFF CHARALAMPIDU Yanni. La Excepción Tributaria. Revista Judicial. San José, Costa Rica. Año X. Número 35, Diciembre 1985. Pp.73-76.
- 2 TORREALBA NAVAS Adrián. *La exención: ¿dispensa legal de la obligación tributaria o modalidad del hecho generador?*. Revista IVSTITIA. Año 10. Número 111-112. San Pedro de Mantas de Oca, San José, Costa Rica. 1996. Pp. 36-41.
- 3 ANDREOZZI Manuel. Derecho Tributario Argentino. Tomo I. Editorial TEA (*Tipográfica Editora Argentina*). Buenos Aires 1951. Pp. 199-209.
- 4 URCULLU MOLINA Félix. De la Prescripción Extintiva en los Tributos Fiscalizados por la Dirección de Impuestos Internos. Editorial Jurídica de Chile. Santiago de Chile. 1963. Pp. 11-15.
- 5 GONZÁLEZ MÉNDEZ Amelia- Paz. El Pago de la Obligación Tributaria. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Colección de Guías Fiscales. Madrid. 1988. Pp. 39-42.
- 6 PEREZ DE AYALA José Luis & GONZALEZ Eusebio. Curso de Derecho Tributario I. Editoriales de Derecho Reunidas, S.A(EDERSA). Madrid 1975. 342-343.
- 7 ASAMBLEA LEGISLATIVA. Ley número 4755 tres de mayo de mil novecientos setenta y uno. CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS (CÓDIGO TRIBUTARIO). Fecha de vigencia desde: 03/05/1971. Versión de la norma: 6 de 6 del 28/04/2006. Colección de leyes y decretos: Año: 1971 Semestre: 1 Tomo: 3 Página: 782. Artículos citados: 61-64.
- 8 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA. Sentencia número 24 de las diez horas treinta minutos del veintiocho de mayo de dos mil siete. Expediente: 05-000263-0161-CA.
- 9 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia número 488 de las diez horas cinco minutos del veinte de agosto de dos mil tres. Expediente: 97-000185-0014-CA.
- 10 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN DÉCIMA. Sentencia número 9 de las quince horas cincuenta y cinco minutos del veintinueve de agosto de dos mil ocho. Expediente: 05-000311-0161-CA.
- 11 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia número 12 de las once Horas del veinticinco de marzo de mil novecientos noventa y cuatro. Expediente: 94-000012-0004-CA.
- 12 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN PRIMERA. Sentencia número 297 de las diez horas cincuenta y cinco minutos del diecinueve de setiembre de dos mil uno. Expediente: 99-000887-0161-CA.
- 13 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN PRIMERA. Sentencia número 321 de las diez horas quince minutos del diecisiete de agosto de dos mil siete. Expediente: 06-000050-0161-CA.
- 14 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia número 287 de las nueve horas cinco minutos del cinco de mayo de dos mil cuatro. Expediente: 99-000411-0161-CA.