

## Informe de Investigación

**Título:** Límites a la protestad tributaria

<b>Rama del Derecho:</b> Derecho Tributario	<b>Descriptor:</b> Potestad Tributaria
<b>Tipo de investigación:</b> Compuesta	<b>Palabras clave:</b> Potestad normativa tributaria, límites, capacidad contributiva
<b>Fuentes:</b> Normativa, Doctrina, Jurisprudencia	<b>Fecha de elaboración:</b> 12-2009

### Índice de contenido de la Investigación

<b>1 Resumen.....</b>	<b>2</b>
<b>2 Doctrina.....</b>	<b>2</b>
a) LA POTESTAD NORMATIVA TRIBUTARIA.....	2
LA POTESTAD NORMATIVA TRIBUTARIA Y SUS LÍMITES CONSTITUCIONALES.....	2
b) LÍMITES DEL PODER FINANCIERO. CLASES. LÍMITES IMPUESTOS POR EL DERECHO COMUNITARIO FINANCIERO.....	5
c) LOS LÍMITES AL EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.....	10
EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA.....	10
d) LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA.....	14
A) PRINCIPIO DE LEGALIDAD COMO LÍMITE FORMAL.....	14
B) LÍMITES MATERIALES. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	17
1) NOCIÓN.....	17
2) ANTECEDENTES.....	18
3) PAÍSES QUE ADHIEREN A ESTE PRINCIPIO.....	18
4) EL PRINCIPIO EN LA ARGENTINA.....	18
5) VALORACIÓN TEÓRICA DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	19
6) DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO.....	21
7) IMPLICANCIAS DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	21
8) LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA ES BASE DE LAS GARANTÍAS MATERIALES DE LA CONSTITUCIÓN.....	21
e) LOS LÍMITES DE LA IMPOSICIÓN.....	21
LÍMITES TÉCNICO-ECONÓMICOS.....	22
<b>3 Normativa.....</b>	<b>24</b>
ARTICULO 5°.- Materia privativa de la ley.....	24
<b>4 Jurisprudencia.....</b>	<b>24</b>



a) Impuesto sobre la renta: Análisis sobre la potestad tributaria del Estado.....	24
b) Impuesto sobre patente: Aplicación del principio de reserva legal impide cobro a empresa agrícola.....	29
c) Aplicación en caso de exención de impuesto sobre la renta por incentivo fiscal.....	35

## 1 Resumen

En el presente resumen se muestra doctrina extrajera sobre la potestad tributaria y los límites de la misma, también el artículo 5 del Código Tributario que habla sobre la única forma de constituir impuestos que es mediante la ley, y jurisprudencia relacionada al artículo citado.

## 2 Doctrina

### a) LA POTESTAD NORMATIVA TRIBUTARIA

[MICHELLI]<sup>1</sup>

#### LA POTESTAD NORMATIVA TRIBUTARIA Y SUS LÍMITES CONSTITUCIONALES

Se ha visto antes (n.º3) qué se entiende por tributo y cómo esta noción se traslada en la Constitución italiana a la más amplia noción de prestación patrimonial impuesta (n.º 2). Se ha visto qué se entienden, en el plano cognoscitivo, por derecho tributario (n.º 8) y qué reviste la ley (n.º 12) como fuente de producción de normas jurídicas que regulan los distintos momentos de la imposición, de la exacción coactiva, a cargo de los particulares. Aunque, efectivamente, la Constitución no da una noción de tributo, es cierto que muchas disposiciones de la misma la presuponen; así, por ejemplo, los artículos 14, ap. 3.º, 20, 53, 75, ap. 3, 112 ap. 2.º. El tributo, pues, tiene una cierta trascendencia, aunque indirecta, también en el plano constitucional que distingue estas exacciones coactivas y en consecuencia las correspondientes limitaciones a la propiedad en interés de la colectividad de otras limitaciones como las que se derivan de las expropiaciones «por motivos de interés general» y «salvada la indemnización» (v. arts. 42, ap. 3.º; 43), y de la imposición de cargas y obligaciones a la propiedad privada de la tierra «con el fin de conseguir el disfrute racional del suelo y establecer equitativas relaciones sociales» (artículo 44).

Para individualizar la acción del ente público en el momento de la exacción tributaria y para distinguir por ello tal acción legislativa y administrativa, dirigidas a la creación y a la realización de los límites a la propiedad privada, se habla frecuentemente de poder tributario o de poder de imposición para indicar tanto el poder legislativo, en cuanto se dirige al establecimiento de normas tributarias (n.º 11), como para indicar el poder de la administración pública llamada a aplicar dichas normas. Los dos significados son legítimos pero es necesario tener cuidadosamente separados los dos momentos que se examinan diferenciados. A las fuentes del derecho tributario se dedican los

números 11-15, al poder de imposición de las normas tributarias a cada caso concreto se dedica el capítulo siguiente.

Ahora es necesario examinar si el poder legislativo encuentra límites jurídicos en el momento de establecimiento de las normas tributarias. Y este poder que es expresión de la soberanía se define como potestad normativa tributaria para subrayarlo y distinguirlo en contenido del poder que el estado administrador tiene para aplicar las normas y que se define como poder de imposición. Advertido, por otra parte, que son ambas sólo definiciones terminológicas, clasificatorias, y que en la doctrina y en la práctica son usados, en cambio, términos menos precisos con los que a menudo se comprenden el momento legislativo y el de aplicación de la norma tributaria. Así se usan expresiones como potestad, o poder, tributario y poder de imposición abstracto y concreto para individualizar los dos momentos citados que se ha preferido aquí distinguir hasta en su denominación con el fin de subrayar que se refieren a dos fenómenos jurídicos completamente distintos aunque necesariamente relacionados entre sí. Hechas estas aclaraciones cabe preguntarse si el legislador ordinario tiene la posibilidad de configurar las normas tributarias como mejor le plazca, según las exigencias económicas, políticas y sociales de cada momento.

A la tesis tradicional (defendida también después de la entrada en vigor de la Constitución republicana) de la sustancial limitación del poder soberano del Estado, en el momento de la creación de la norma jurídica, se contraponía la doctrina (que tenía como principales defensores, sobre todo, a GRIZIOTTI y a VANONI) denominada «causal» del tributo, en cuanto buscaba un fundamento racional al ejercicio del poder de imposición en la identificación de la «causa» de aquél. Con la consecuencia de que si un determinado tributo no respondiera a aquellos requisitos causales, el juez y el administrador, y el contribuyente habrían podido no aplicar la norma que lo regulaba. La tentativa generosa, con poco éxito en el plano jurídico positivo, hacia hincapié en la identificación de algunos principios «distributivos», en base a los cuales se ha procurado dar un fundamento objetivo y racional a las distintas formas de mecanismos jurídicos a través de los que el ente público se procuraba los ingresos. Tales principios eran inferidos por vía de abstracción de un complejo de normas en vigor y tomaban algunos aspectos de los esquemas legales positivos sin añadir ningún elemento de objetiva valoración de los propios esquemas respecto a un «modelo» que se hacía totalmente abstracto cuando no era impreciso. Así se hablaba del principio de la contraprestación, para calificar las tasas junto con los ingresos patrimoniales y los precios públicos a los que corresponden esquemas jurídicos diferenciados (n.º 3); del principio de la capacidad contributiva, al que es necesario dar un contenido positivo, como se verá *infra*; o del beneficio, para distinguir las contribuciones o tributos especiales (v. n.º 6). Tales principios tienen un valor jurídico en cuanto los mismos se concretan en normas positivas o sean inducibles de un complejo de normas.

Con la entrada en vigor de la Constitución republicana la situación cambió profundamente estando previsto el control (aunque incidental) de la legitimidad de la norma jurídica legislativa por parte de la Corte Constitucional. Esta puede, pues, controlar si cada ley de impuestos ha respetado los principios establecidos en la propia Constitución para el legislador ordinario. Principios que están enunciados en algunas normas que contienen preceptos suficientemente precisos para ser vinculantes aún para el propio legislador. No faltan, veremos, también preceptos constitucionales que no se concretan en normas totalmente vinculantes (v. *infra* el artículo 53, apartado 2), pero indican al legislador una dirección que debe seguirse en su actividad. En éstos últimos casos, la Corte Constitucional no puede declarar la inconstitucionalidad de la norma ordinaria, pero el Parlamento podría expresar su desaprobación no sólo no aprobando la ley, sino votando la desconfianza frente al gobierno proponente.

En la primera categoría entra lo dispuesto en el artículo 53, apartado 1.º de la Constitución, según el cual «todos están obligados a contribuir a los gastos públicos en razón a su capacidad contributiva». En la segunda categoría, el artículo 53, apartado 2.º, dice: «el sistema tributario está informado por criterios de progresividad». El artículo 53, apartado 1.º establece una clara correlación entre gasto público y contribución del individuo, sea éste ciudadano o no, mientras la relación que liga al individuo a la comunidad territorial está cualificada por la llamada a la noción de «capacidad contributiva». La primera correlación excluye, a nuestro parecer, que se puedan trasladar al plano jurídico las discusiones acerca de la correlación entre la prestación pecuniaria del individuo y el beneficio que éste recibe de la acción del Estado. El precepto constitucional parece insistir sobre el momento antecedente, es decir, sobre el interés que tiene el individuo en la existencia de la colectividad organizada, a cuya existencia es el llamado a contribuir. Esta fórmula aparece como más precisa que aquella otra que hacía hincapié en la participación del individuo en los servicios públicos.

No existe un parámetro válido en el plano jurídico, para calcular las ventajas que el individuo obtiene del complejo de los servicios públicos (a parte las discusiones sobre este último concepto), así como la (genérica) participación en los mismos servicios se traduce en una fórmula, prácticamente coincidente con la aquí propuesta, aunque se disperse en interpretaciones opinables del fenómeno económico financiero, no apropiadas para su traducción en específicos y concretos criterios de delimitación del tributo. Y entonces la capacidad contributiva, que la más autorizada doctrina financiera rechaza como concepto económico financiero, se vacía de contenido también en el plano jurídico positivo, cuando a aquélla se quiere atribuir un papel en la interpretación de las leyes de impuestos, mayor que el que puede deducirse del propio artículo 53.

El artículo 53, apartado 1.º, se manifiesta no sólo como expresión concreta del principio de igualdad de los sometidos a la soberanía del Estado ante la ley (artículo 3 de la Constitución), sino también del principio de solidaridad política económica y social (art. 2 de la Constitución). La prestación coactiva tributaria, consecuencia del deber constitucional de «todos» de contribuir a los gastos para la existencia de la colectividad, constituye, en efecto, un límite a algunos derechos de libertad del hombre, precisamente en razón a la existencia de una solidaridad que debe manifestarse también en el plano económico y realizarse como límite a la libertad del individuo y a su integridad patrimonial./Este interés preferente encuentra su expresión en lo dispuesto en el artículo 14, apartado último de la Constitución que admite que la ley ordinaria limite el principio de la inviolabilidad del domicilio a favor de las liquidaciones y de las inspecciones «con fines fiscales» (n.º 38).

El tributo, en su esencia, constituye pues el contenido de una prestación fundamental, para el sujeto que pertenece a la comunidad estatal. Y se explica así por qué el artículo 53 encuentra su puesto en el título IV de la I parte de la Constitución, bajo la rúbrica «relaciones políticas», tras el artículo 52 que da relieve constitucional al deber de prestar el servicio militar y el artículo 54 que establece el fundamental deber de fidelidad a la República y a la Constitución y de cumplir con las funciones públicas. Se deduce pues, que el deber de contribuir a los gastos no puede, de ningún modo, ser calificado *a priori* como originado por normas restrictivas de la libertad personal o de normas sustancialmente semejantes a las normas penales o en general represivas de la comisión de un ilícito. Pueden existir normas sancionatorias tributarias (v. n.º 49), pero una tal cualificación no responde al contenido de la norma tributaria.

El otro elemento evidenciado en el artículo 53, apartado 1.º, es el de la «capacidad contributiva» que se ha convertido en un concepto vacío de significado, una «caja vacía», como se ha dicho por varios cultivadores de la ciencia económica y de la ciencia jurídica, lo que adquiere su contenido en

el contexto de aquella norma. Esta, en efecto, cualifica aquella correlación entre contribución y gasto en el sentido de que el sujeto puede ser obligado a realizar una determinada prestación (generalmente) pecuniaria, sólo cuando el nacimiento de aquella obligación se ponga en relación con un hecho, una circunstancia, un acontecimiento susceptible de valoración económica, o sea determinante de un gasto del ente público, o se dé una referibilidad del mismo gasto a un sujeto, o la importancia de aquel hecho sea índice de la posibilidad en abstracto de que aquel sujeto participe en el reparto de la carga del gasto. Con el término capacidad contributiva, no se quiere, pues, formular un juicio concreto sobre la efectiva posibilidad, por parte del individuo, de contribuir y por tanto de pagar el tributo. El legislador en su previsión general debe cualificar la prestación coactiva refiriéndose a una situación económicamente susceptible de valoración. La posesión de un bien, un acto jurídico concerniente a aquel bien, la percepción de una renta, y así otros, son circunstancias que el legislador puede libremente valorar en la actuación de una determinada dirección política para conseguir ciertos fines económicos, políticos y sociales. Pero el legislador en tal actividad soberana no podría nunca crear tributos discriminadores, perseguidores, expropiadores en relación a ciertas categorías de ciudadanos p de extranjeros, violando los preceptos del artículo 53, además del artículo 3 o el artículo 25, apartado 2, o el artículo 43, conformando, por ejemplo, algunos tributos, prestaciones coactivas expropiadoras sin indemnización (n.º 3) o medidas sancio-nadoras retroactivas (n.º 18). Así pues, el Estado no podría gravar con un tributo las personas altas o las bajas, las rubias o quizás los calvos. Pero podría en una determinada situación política y social gravar con un tributo a los ociosos o favorecer discalmen te las familias numerosas (como en parte ocurre hoy).

Con este propósito cabe preguntarse si el artículo 53, apartado 1.º se puede poner en relación con el principio del reconocimiento de la economía de los particulares a que se refiere el artículo 42, apartado 2 de la Constitución. Ya antes (n.º 3) se ha diferenciado el fenómeno tributario de los varios límites que pueden ser puestos de otro modo a la propiedad privada (ejemplo, expropiación por utilidad pública). No carece de significado que el poder constituyente haya colocado el artículo 41 y siguientes en el título III, titulado «relaciones económicas», reservando la materia impositiva a las relaciones políticas (a las que está dedicado el título IV de la I parte de la Carta Constitucional). Esto significa que la Constitución ha querido asignar un distinto y autónomo valor al límite que puede producirse a cargo de la propiedad pública y privada y que exista por la realización de la obligación de contribución a los gastos públicos: límite que se realiza con la imposición de deberes (n.º 35) a cargo del individuo, con relieve constitucional, pero que suponen una serie de comportamientos debidos y que culminan en el deber de abonar al ente impositor una suma de dinero (también) por la sola circunstancia de que el ente público existe y en cuanto existe, y por esto mismo tiene gastos.

#### ***b) LÍMITES DEL PODER FINANCIERO. CLASES. LÍMITES IMPUESTOS POR EL DERECHO COMUNITARIO FINANCIERO***

[QUERAT-LOZANO-TEJERIZO-CASADO]<sup>2</sup>

No hay lugar, en el Estado de Derecho, para un poder soberano, es decir, para un poder sustraído a toda regla; de forma que en un Estado de Derecho el poder financiero, al igual que cualquier otra manifestación del poder político, debe ejercitarse en el marco del Derecho, esto es, del



Ordenamiento jurídico en su conjunto (y no sólo en el de las concretas normas jurídicas, conforme a los postulados del hoy definitivamente superado positivismo legalista). Es, pues, el Ordenamiento jurídico en su totalidad el que, al tiempo que *legítima, delimita* el ejercicio del poder financiero en sus diferentes manifestaciones.

Siendo cometido esencial del Derecho Financiero (y, en general, de todo el Derecho público) el de *hacer posible la sujeción del Poder al Derecho*, asegurando su efectiva juridificación y control, el estudio de los límites jurídicos del poder financiero se extiende al estudio del Derecho Financiero en su totalidad, pues como ya advirtiera L.Von Stein, el Derecho Financiero no es otra cosa que «los límites jurídicos» del poder financiero.

1. Hay que comenzar con los *límites que la Constitución impone al poder financiero* de los entes públicos territoriales que integran el Estado. Cuando el Estado o las Comunidades Autónomas legislan en materia financiera, cuando establecen un tributo o aprueban sus respectivos Presupuestos, están limitados por el conjunto de *mandatos, principios y valores* establecidos en la Constitución, al igual que lo están cuando legislan en cualquier otra materia. Nos encontramos así ante unos *primeros límites al ejercicio del poder financiero: los directamente derivados del texto constitucional y referidos a la materia financiera*.

Resulta evidente, pues, que los límites al poder financiero de los entes públicos deben buscarse, en primer término, en las normas y principios que integran la *Constitución financiera* y que, básicamente, aspiran a resolver o afrontar, al menos, los *dos problemas fundamentales planteados en materia financiera* y que se concretan en determinar: *a) cómo distribuir las competencias financieras* (para la organización y asignación de los recursos financieros disponibles y para la ordenación del gasto público) entre los diferentes entes públicos territoriales: Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales; y *b) cómo distribuir las cargas públicas entre los ciudadanos* que, de una parte, han de concurrir a su financiación (en particular, fijando los criterios de contribución al sostenimiento de los gastos públicos) y que, de otra, se han de beneficiar de la equitativa asignación de los fondos públicos disponibles.

En relación con el primero de los problemas planteados (*la distribución o la ordenación constitucional de competencias financieras entre Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales*), hay que empezar señalando que si en el moderno Estado de Derecho el poder financiero se ejerce a través de las competencias y de las potestades atribuidas por el Ordenamiento jurídico a los entes públicos en que se organiza territorialmente el Estado, la concurrencia de entes públicos dotados de poder o competencias constitucionales financieras en un Estado de estructura plural o compuesta, constituye la primera exigencia constitucional que han de respetar todos y cada uno de los titulares del poder financiero. Sucede, en efecto, que los titulares del poder financiero, en cuanto manifestación del poder político, gozan, en principio, de una amplia *libertad de configuración normativa de su Hacienda Pública*, esto es, del sistema de ingresos y gastos que les permita desarrollar las funciones y los fines propios de sus respectivos ámbitos territoriales y competenciales. Pero esta inicial libertad de configuración supone el respeto de la asimismo libertad de configuración atribuida al resto de los entes públicos territoriales.

De ahí se deriva que el ejercicio del poder financiero de un ente público no pueda suponer el vaciamiento o la anulación del ámbito competencial —material y financiero— correspondiente a «las esferas respectivas de soberanía y de autonomía de los entes territoriales» (SSTC 45/1986, FJ 4.º, y 13/1992, FJ 2.º), puesto que, como también tiene declarado el Tribunal Constitucional, «es una exigencia evidente cuando se trata del ejercicio de la actividad de ordenación y gestión de los ingresos y gastos públicos en un Estado de estructura compuesta, que aquélla habrá de desa-



rollarse dentro del orden competencial, o sea, compatibilizando el ejercicio coordinado de las competencias financieras y las competencias materiales de los entes públicos que integran la organización territorial del Estado [...]» (SSTC 13/1992, FJ 2.º, y 49/1995, FJ 4.º). Respeto, pues, del orden constitucional de distribución de competencias y ejercicio armónico de los respectivos ámbitos competenciales, sin abusos ni perturbaciones recíprocas; esto es, conforme a las exigencias de la *buena fe* como parte integrante de la *lealtad al sistema constitucional*.

Una vez clarificado el orden o el sistema constitucional de distribución de competencias financieras, entraría en juego el segundo de los problemas planteados (*distribución de las cargas públicas entre los ciudadanos y equitativa asignación de los fondos públicos disponibles*), que nos remite al examen de los *principios y exigencias constitucionales*, que han de guiar el ejercicio de aquellas competencias, y de los que ya nos ocupamos en una Lección anterior.

2. Juntó a los límites directamente derivados de la norma constitucional, existe un *segundo bloque de límites* que, aun cuando en último término se basen también en aquélla, tienen un fundamento más cercano. Son los contenidos en *los principios generales que establecen los «criterios de sujeción» al poder financiero y rigen la aplicación del ordenamiento interno*, tanto en el tiempo como en el espacio. Ni el poder financiero puede ejercitarse sobre cualquier realidad social registrada en una época lejana, ni proyectarse sobre una realidad social acontecida en el territorio de otro Estado, salvo que exista algún vínculo con alguno de los sujetos intervinientes en dicha relación social. El poder legislativo en materia financiera se encuentra, en suma, *condicionado temporal y espacialmente*, según vimos al analizar la eficacia de las leyes financieras en el tiempo y en el espacio.

El art. 11 LGT («Criterios de sujeción a las normas tributarias») constituye a este respecto la concreción en el ámbito tributario de los principios generales que informan la eficacia y extensión de la ley y, por consiguiente, la eficacia y extensión del poder financiero.

3. Hay un *tercer grupo de límites*, cada vez más importantes, derivados de la pertenencia del Estado a la comunidad internacional. Nos referimos, básicamente, a los *Tratados internacionales*. La concurrencia de los poderes financieros propios de los Estados que coexisten en el orden internacional provoca —en particular en materia tributaria— la aparición de dos tipos básicos de problemas (de doble imposición y, su opuesto, de evasión fiscal internacional), cuya solución puede afrontarse por normas de Derecho Tributario interno (que integran el denominado *Derecho Tributario Internacional*) o bien por normas convencionales pertenecientes al *Derecho Internacional Tributario* (Tratados internacionales), que condicionan y limitan el poder impositivo de los Estados. Téngase en cuenta que, conforme al art. 96.1 CE, «los Tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, forman parte del Ordenamiento interno», conservando en él una posición jerárquica superior a la ley, en la medida al menos en que se desprende del propio art. 96.1 CE cuando señala que las disposiciones de los Tratados «sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios Tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional».

4. Particular atención merecen los *límites* impuestos al poder financiero del Estado como consecuencia de su *adhesión a las Comunidades Europeas* a partir del 1 de enero de 1986. En estas Comunidades creadas —por el Derecho— y creadoras de Derecho —el Ordenamiento jurídico comunitario—, junto a las normas que les dieron origen —los Tratados fundacionales— y las que ellas mismas producen para el ejercicio y realización de sus funciones —Derecho comunitario derivado—, hay que tener en cuenta un conjunto de *principios*, definidos básicamente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, y un *sistema de valores y objetivos*,

usualmente sintetizado todo ello, tanto en la literatura jurídica como en la práctica de las instituciones, con la expresión «*acervo comunitario*». Ha sido el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) quien a través de su jurisprudencia ha venido perfilando los caracteres y los rasgos esenciales (*eficacia directa y primacía*) que permitieron la consolidación del Derecho comunitario como *Ordenamiento* y como *sistema jurídico*, siendo cuestiones fiscales o, en sentido más amplio, financieras las que, en buena parte, propiciaron la conformación jurisprudencial del Derecho comunitario. Conviene, no obstante, destacar que, si bien la eficacia directa y la primacía del Derecho comunitario están implícitas en los Tratados, el *fundamento* y la fuente de validez de estos últimos, y, por consiguiente, del Derecho comunitario derivado, se hallan en las Constituciones internas de los Estados miembros, pues el carácter supranacional con el que se refleja la especificidad del Derecho comunitario no supone reconocer a este Ordenamiento jurídico una fundamentación al margen de las Constituciones nacionales de los Estados.

Así lo ha confirmado el Tribunal Constitucional español a partir de su *Sentencia 28/1991, de 14 de febrero*, en la que tras reconocer que «a partir de la fecha de su adhesión el Reino de España se halla vinculado al Derecho de las Comunidades Europeas, originario y derivado, el cual —por decirlo con palabras del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas— constituye un ordenamiento jurídico propio, integrado en el sistema jurídico de los Estados miembros y que se impone a sus órganos jurisdiccionales (Sentencia Costa/ENEL, de 15 de julio de 1964)»; añade: «ahora bien, la vinculación señalada no significa que por mor del art. 93 se haya dotado a las normas del Derecho comunitario europeo de rango y fuerza constitucionales, ni quiere en modo alguno decir que la eventual infracción de aquellas normas por una disposición española entrañe necesariamente a la vez una conculcación del citado art. 93 de la Constitución. *Este precepto constituye ciertamente el fundamento último de tal vinculación, dado que la aceptación de la misma —instrumentada en el Tratado de adhesión, que es su fundamento inmediato— expresa la soberanía estatal*. Ello no permite olvidar, sin embargo, que el precepto constitucional, de índole orgánico-procedimental, se limita a regular el modo de celebración de una determinada clase de Tratados internacionales, lo que determina que únicamente tales Tratados puedan ser confrontados con el art. 93 de la Constitución en un juicio de constitucionalidad, /?or el hecho de ser dicha norma suprema la fuente de validez formal de los mismos» (FJ 4.º).

Dentro del Ordenamiento jurídico comunitario cabe referirse al *Derecho comunitario financiero* en cuanto rama del Derecho comunitario que se proyecta sobre la materia financiera, esto es, sobre el sistema de ingresos y gastos o, si se prefiere, sobre el conjunto de institutos jurídicos-financieros que integran la Hacienda de las Comunidades Europeas. En otros términos, el Derecho comunitario financiero está constituido por «el conjunto de pactos, normas y principios que regulan el ejercicio del poder financiero de los Estados miembros en el seno de las Comunidades Europeas, así como la atribución a estas últimas de competencias para el establecimiento de sus propios recursos y la ordenación presupuestaria de los ingresos y gastos destinados a la consecución de sus objetivos fundacionales» (SAINZ DE BUJANDA).

A los fines que ahora interesan basta referirse a una parte de ese Derecho comunitario financiero que integra, a su vez, el *Derecho fiscal europeo*, en el que cabría asimismo destacar una doble proyección: de una parte, el conjunto de normas y principios que regulan los recursos tributarios de la Hacienda de las Comunidades y, de otra, las normas y principios comunitarios que inciden directamente en el poder impositivo nacional o, más genéricamente, en los Ordenamientos tributarios de los Estados miembros.



Tanto en una como en otra vertiente la Comunidad ostenta la titularidad de determinadas competencias, de un propio ámbito de poder atribuido por los Tratados sobre la base de las Constituciones de los Estados miembros; «*competencias derivadas de la Constitución*» (art. 93 CE), y atribuidas a las Comunidades Europeas en materia tributaria, y que se proyectan sobre tres planos distintos: por un lado, los Tratados atribuyen a las Comunidades *lapotestad de establecer recursos tributarios propios*; por otro, los Tratados imponen determinados *límites, prohibiciones y controles al poder impositivo de los Estados miembros*, y, por último, los Tratados permiten a las Comunidades Europeas incidir en la legislación fiscal de los Estados miembros mediante una *actividad de armonización*.

En la otra vertiente del Derecho comunitario financiero, la relativa a la *ordenación presupuestaria de los ingresos y gastos públicos*, conviene dejar constancia de la existencia de normas comunitarias de carácter económico y presupuestario que inciden directamente en el poder financiero de los Estados miembros. Tal ocurre, por ejemplo, con las normas del Tratado que obligan a los Estados a evitar déficits públicos excesivos; o establecen las obligaciones y los criterios de convergencia que han de observar los Estados miembros en relación con la realización de la Unión Económica y Monetaria; o, en fin, con la fijación de objetivos comunes aprobados por las instituciones comunitarias, y que han de seguir los Estados miembros bajo la supervisión y vigilancia de la propia Comunidad.

Conviene no descuidar, en fin, los límites que el Derecho comunitario impone al poder financiero de las Comunidades Autónomas, aunque sin perder de vista que el orden constitucional de distribución de competencias o, si se prefiere, el equilibrio constitucionalmente establecido entre el Estado y las Comunidades Autónomas, no puede resultar alterado por el proceso de integración europea, de forma que «tanto el Estado como las Comunidades Autónomas deberán cumplir las obligaciones que a España corresponden en cuanto miembro de la Comunidad Europea, atendiendo al reparto interno de competencias» (STC 76/1991, FJ 3.º).

Es reiterada la doctrina del TC señalando que «*la distribución competencial que entre el Estado y las CCAA ha operado el texto constitucional rige también para la ejecución del Derecho comunitario*, pues la traslación de este Derecho supranacional no afecta a los criterios constitucionales del reparto competencial, de tal manera que el *orden competencial establecido no resulta alterado ni por el ingreso de España en la Comunidad Europea ni por la promulgación de normas comunitarias*» (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 10, y la doctrina que en él se cita).

Sin embargo, no cabe olvidar la otra exigencia de signo opuesto: la redistribución o el reajuste de competencias normativas entre el Estado y las CCAA, consecuencia del carácter dinámico y evolutivo de todo proceso de descentralización política y financiera, tampoco podrá afectar a los compromisos contraídos por el Estado en el ámbito de la Unión Europea; o, en otros términos, a los límites, prohibiciones y controles que el Derecho comunitario impone a los Estados miembros, y que habrán de respetarse asimismo por las Comunidades Autónomas.

Una muestra de ello la ofrece el art. 19.2 LOFCA, según el cual «*las competencias [normativas] que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea*». No obstante, según hemos tenido ocasión de comprobar, las exigencias impuestas por el Derecho comunitario financiero son mucho más amplias que las derivadas del proceso de armonización fiscal.

En definitiva, «*la ejecución del Derecho comunitario corresponde a quien materialmente ostente la*

*competencia, según las reglas del Derecho interno, puesto que no existe una competencia específica para la ejecución del Derecho comunitario» (SSTC 236/1991, FJ 9.º; 79/1992, FJ 1.º). De ahí se desprende que la «responsabilidad *ad extra* de la Administración del Estado no justifica la asunción de una competencia que no le corresponde, aunque tampoco le impide repercutir *ad intra*, sobre las Administraciones Públicas autonómicas competentes, la responsabilidad que en cada caso proceda» (STC 148/1998, FJ 8.º). Es más, las dificultades que pudieran existir en la ejecución de la normativa comunitaria, de existir, no pueden ser alegadas para eludir competencias que constitucionalmente corresponden a una Comunidad Autónoma (STC 188/2001, FJ 11) (STC 96/2002, FJ 10).*

Es evidente, pues, que «las normas y actos de las Comunidades Europeas pueden entrañar [...] límites y restricciones al ejercicio de las competencias que corresponden a las Comunidades Autónomas» (STC 165/1994, FJ 4.º), lo que, a su vez, significa que «aun cuando sea el Estado quien participa directamente en la actividad de las Comunidades Europeas y no las Comunidades Autónomas, es indudable que éstas poseen un interés en el desarrollo de esa dimensión comunitaria» (FJ 4.º).

### **c) LOS LÍMITES AL EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA**

[PÉREZ DE AYALA]<sup>3</sup>

#### **EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA**

El principio de reserva de ley en materia tributaria dentro de nuestro Derecho Positivo

En nuestro Derecho Positivo están establecidos los principios de reserva de ley y legalidad administrativa en materia tributaria.

El precepto fundamental del que hay que partir para estudiar el principio de reserva de ley en el Derecho Tributario español es el artículo 9 del Fuero de los Españoles, que dice así:

"Art. 9.º Los españoles contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas según su capacidad económica. Nadie estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos con arreglo a la ley votada en Cortes".

Este precepto fundamental ha sido completado en los artículos 10 y 13 de la Ley de las Cortes Españolas, que establecen al respecto:

Art. 10. Las Cortes conocerán en Pleno de los actos o Leyes que tengan por objeto alguna de las materias siguientes :

c) El establecimiento o reforma del régimen tributario. Por su parte, el artículo 13 de la misma Ley establece:

"Art. 13. En caso de guerra, o por razones de urgencia, el



Gobierno podrá regular mediante Decreto-Ley, las materias enunciadas en los artículos 10 y 12. Acto continuo de la promulgación del Decreto-Ley, se dará cuenta del mismo a las Cortes".

Estos preceptos constituyen la normativa de rango fundamental. Y son completados por los artículos 2.º y 10 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, y por los artículos 26 y 27 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado.

El artículo 2º de la Ley General Tributaria, dice:

"Art. 2º La facultad originaria de establecer tributo» es exclusiva del Estado, y se ejercerá mediante Ley votada en Cortes".

Por su parte, el artículo 10, afirma:

"Art. 10. Se regularán en todo caso, por Ley: a) La determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria..."

Y en relación con estas materias, el artículo 11 de la Ley establece, que:

"Art. 11. Uno.—Las delegaciones o autorizaciones legislativas que se refieran a las materias contenidas en el apartado a), del artículo 10 de esta Ley, precisarán inexcusablemente los principios y criterios que hayan de seguirse para la determinación de los elementos esenciales del respectivo tributo.

Dos.—El uso de las autorizaciones o delegaciones se ajustará a los preceptos de la ley que las concedió o confirmó. Habrá de darse cuenta a las Cortes de las disposiciones que a su amparo se dicten.

Tres.—Sus preceptos tendrán la fuerza y eficacia de meras disposiciones administrativas en cuanto excedan de los límites de la autorización o delegación o esta hubiera caducado por transcurso de plazo o hubiera sido revocado". Este precepto enlaza con los números 26 y 27 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, que dicen:

"Artículo 26. La Administración no podrá dictar disposiciones contrarias a las leyes, ni regular, salvo autorización expresa de una ley, aquellas materias que sean de la exclusiva competencia de las Cortes."

"Art. 27. Los reglamentos, circulares, instrucciones y demás disposiciones administrativas de carácter general no podrán establecer penas ni imponer exacciones, tasas, cánones, derecho de propaganda y otras cargas similares, salvo en aquellos casos en que expresamente lo autorice una ley votada en Cortes."

Un análisis técnico de los anteriores preceptos, conduce de modo inmediato a las siguientes conclusiones:

*Primera.*—En nuestro Derecho, el poder tributario originario está reservado al Estado. Este es el único ente público con facultad propia para crear un tributo. Los municipios tienen sólo facultades



tributarias delegadas, o si se prefiere, derivadas y únicamente pueden crear tributos dentro de los límites y con los requisitos que el Estado señale (artículo 9 del Fuero de los Españoles, 10 de la Ley de Cortes y 2.º de la Ley General Tributaria), y no parece que esta situación haya sido alterada por la Ley Orgánica del Estado, de 10 de enero de 1967, en su artículo 46, dada la remisión que se hace en dicho precepto a "los términos establecidos por las leyes", que sólo el Estado puede promulgar a través de sus órganos legisladores.

*Segunda.*—En lo que se refiere a la creación de tributos, existe en nuestro Derecho el principio de reserva de ley, en su modalidad de reserva de acto legislativo primario. La doctrina moderna (M. S. GIANNINI, BERLIEI, etc.), distingue dentro del principio de reserva de ley dos modalidades:

a) En primer lugar, la modalidad de reserva de acto legislativo primario, que consiste en que se exige ley, no para regular en su totalidad los elementos fundamentales del tributo, sino tan sólo para crearlo.

b) Existe después, el principio de reserva de ley propiamente dicho, para regular toda una materia determinada.

Como ya hemos advertido, de acuerdo con el artículo 9 del Fuero de los Españoles, paralelo en su redacción al artículo 23 de la Constitución italiana, sobre el cual se ha elaborado la doctrina mencionada, sólo se requiere una ley formal para crear las instituciones tributarias, pero no parece exigirse la misma para regular todos los elementos materiales y administrativos del tributo (si bien el artículo 10 de la Ley de Cortes, podría inspirar ciertas dudas al respecto). Pues bien, de acuerdo con este principio de reserva de ley en su modalidad de acto legislativo primario, es claro que no se puede crear en nuestro Derecho un nuevo tributo o una nueva exacción, sino mediante una ley votada en Cortes, principio que fuera de las normas de rango constitucional, está también recogido en el artículo 2 de la Ley General Tributaria.

La doctrina que ha estudiado este principio de reserva de ley, así entendido, está unánimemente de acuerdo con alguna excepción (Dus, por ejemplo, en relación con el artículo 23 de la Constitución italiana), en que siempre que se exige la ley para crear un tributo, en realidad se exige, asimismo, que en la ley que cree el tributo se definan todos, pero solo, los elementos fundamentales que sirven para individualizarlo y, concretamente, los siguientes: sujetos pasivo y activo del tributo y hecho imponible (no sería por el contrario, precisa, la regulación de los otros elementos, por ejemplo, la base imponible, tarifas, etc.). Quiere decirse que, en nuestro Derecho, para que un ente público distinto del Estado pueda establecer o exigir un tributo, se requiere que previamente haya sido creado dicho tributo por una ley votada en Cortes y, adicionalmente, que en ésta sean definidos el hecho imponible y los sujetos activo y pasivo del tributo en cuestión. I

*Tercera.*—No por un precepto de rango constitucional, sino por un precepto de rango ordinario (art. 10 de la Ley General Tributaria) se extiende el principio de reserva de ley a otros elementos adicionales, diferentes de los que acompañan a la creación o individualización del tributo como institución jurídica.

*Cuarta.*— Sin embargo, es posible que a través de una ley votada en Cortes se delegue en un ente público la facultad de crear un tributo (art. 11 de la Ley General Tributaria). Pero la ley que establece la delegación ha de precisar los términos en que esta creación del tributo ha de producirse.

El problema de las *delegaciones y autorizaciones legislativas*, está regulado en nuestro Derecho, fundamentalmente por la Ley de Régimen Jurídico de la Administración (arts. 10 y 26) y por el



artículo 11 de la Ley Geiftral Tributaria (que aun cuando se refiere a "autorizaciones", debe interpretarse técnicamente, a nuestro juicio, como regulando "delegaciones"), que introduce algún cambio importante con relación a los primeros. Antes de la promulgación de la Ley General Tributaria se admitía en la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado que las Cortes podían autorizar al Ministerio de Hacienda a establecer o regular tasas o exacciones, incluso mediante Orden, instrucción o circular (art. 24), en términos, como se ve, muy amplios y vagos. Este modo de concebir la delegación en materia tributaria del ejercicio del poder legislativo era censurable. Suponía una relajación del régimen general establecido en el artículo 10 de la L. R. J. A. E., que exigía que las delegaciones habrían de concederse a favor del Gobierno (no a un ministro), y no en forma genérica, sino para cada caso (adicionalmente se requería que la disposición que el Gobierno preparase en uso de delegación efectuada a su favor fuera previamente dictaminada por el Consejo de Estado y tomase forma de Decreto).

Tras la promulgación de la Ley General Tributaria, esta anómala situación, en materia tributaria, ha cambiado. La delegación legislativa deberá ser expresa y, además, habrán de establecerse los criterios y directrices a los que ha de ajustarse el poder ejecutivo. En suma, se señalan los límites dentro de los cuales habrán de desenvolverse tanto la delegación legislativa como la legislación delegada. Después de ejercitar el Gobierno la facultad de legislación delegada deberá dar cuenta de las disposiciones dictadas a las Cortes. Por último, puede entenderse que, después de la Ley General Tributaria no pueden hacerse delegaciones al ministro de Hacienda, sino al Gobierno. Esta conclusión es la procedente dentro de una interpretación técnica de la ley.

«En materia Fiscal, la delegación legislativa opera típicamente en dos supuestos: Las Leyes de Bases y los textos refundidos. Los primeros son reglamentaciones que opera el poder legislativo y en las que se contienen una autorización al Gobierno para que las bases en cuestión sean desarrolladas más detalladamente en un texto articulado con valor de ley formal. En el segundo caso, el texto refundido es fruto de una facultad otorgada en una ley al Gobierno, para reunir en un texto único diversas disposiciones preexistentes. Se discute en la doctrina si el texto refundido también tiene valor de ley (o sólo el mismo que las disposiciones que refunde. La Jurisprudencia más reciente se pronuncia en el primer sentido). Supuesto diferente de las figuras anteriores lo constituye el caso de la llamada "deslegalización" legislativa. Mediante ella no se faculta al poder ejecutivo a dictar normas con fuerza de ley formal, sino simplemente se le faculta por la ley para acordar mediante decreto una serie de medidas en materia previamente reglamentada por ley formal.

Con independencia de que volvamos sobre estas cuestiones, digamos aquí que la "deslegalización" no es admisible en las materias a que se refieren los artículos 2 y 10 de la Ley General Tributaria, pues lo que en estos preceptos se establece es (más que un principio de legalidad administrativa) un principio de reserva de ley.

*Quinta.*—La conclusión a la que se llega es la de que, para que un ente público pueda crear un tributo por delegación legislativa, tanto por imperativo del artículo 9 del Fuero de los Españoles, como por las características y requisitos que la delegación en materia tributaria ha de reunir según nuestro Derecho Positivo, se requiere que en la norma de delegación se haga ésta, expresa y precisa, y en todo caso, en la norma delegada, se definan con absoluto rigor las características de las nuevas exacciones, cuya creación se delega.

Ahora bien, conviene tener en cuenta respecto al contenido de ambas normas los siguientes extremos:

La norma que otorga o contiene la delegación debe, necesariamente, en virtud de los requisitos mencionados, hacer referencia expresa a que la misma versa sobre la creación de uno o más

tributos, y aun cuando no contenga ella misma expresamente los elementos definidores de los nuevos tributos, se ha de exigir al menos, en todo caso, que dichos elementos sean contenidos en el decreto que se dicte al amparo de la delegación (en contra y exigiendo aún más rigor y menos amplitud, SÁINZ DE BUJANDA). En nuestro Derecho podríamos recordar ejemplos de decretos que han de ser dictados al amparo de una delegación legislativa, y que deberán definir los requisitos mencionados para los tributos que hayan de crearse por ellos.

Tal sucede con el artículo 80 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, que previo y reguló el establecimiento por decreto de ciertos impuestos compensatorios sobre el gasto, pero exigiendo que dicho decreto determinara expresamente, según previene el citado precepto, las actividades o ramas industriales afectadas por el tributo, los sujetos pasivos e incluso las bases, tipos y demás características de la imposición.

En consecuencia, los decretos que se dicten en virtud de una delegación de tal tipo, necesariamente deben comprender todos estos elementos.

#### **d) LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA**

[VILLEGAS]<sup>4</sup>

En su origen el tributo significó violencia del Estado frente al particular, y aún siguió teniendo ese carácter cuando su aprobación quedó confiada a los "consejos del reino", "representaciones corporativas", e incluso a las "asambleas populares". No podía hablarse de "garantías" de los subditos cuando la aprobación se otorgaba en forma genérica y sin normas fijas destinadas a regular los casos individuales.

Un cambio fundamental se produce cuando aparece el principio de legalidad como límite formal. De tal manera, el poder tributario se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas que crean tributos y posibilitan su cobro.

Esta garantía formal se completa cuando aparecen las garantías materiales que constituyen límites en cuanto al contenido de la norma tributaria, así como el principio de legalidad es el límite formal respecto al sistema de producción de las normas. Estas garantías materiales son la capacidad contributiva, la generalidad, la igualdad, la proporcionalidad, la equidad, la no confiscatoriedad y la razonabilidad.

Hay otros límites que completan el estatuto de garantías del contribuyente, y que son el control jurisdiccional, la seguridad jurídica y la libertad de circulación territorial.

#### **A) PRINCIPIO DE LEGALIDAD COMO LÍMITE FORMAL.**

Es un principio fundamental del derecho tributario sintetizado en el aforismo "no hay tributo sin ley que lo establezca", inspirado en el tan conocido del derecho penal "*nullum crimen, nulla poenitentia sine lege*".

En la historia constitucional, a partir de la Carta Magna inglesa de 1215, la reivindicación del poder parlamentario para consentir los tributos fue uno de los principales motivos de lucha contra el poderío absoluto de los monarcas.

Por otra parte, una de las bases fundamentales de los modernos Estados europeos surgidos en el siglo XIX, fue la exigencia de consentimiento en la representación popular para la imposición, enunciada en el aforismo *not taxation without representation*.

El principio de legalidad requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes. En la historia del consentimiento del impuesto por el pueblo se encuentran las causas de la historia política de Inglaterra, puesto que las luchas entre los reyes y los parlamentos, por la abolición unos y por la exigencia otros, del mencionado principio, marca una de las más notables y largas etapas de los acontecimientos histórico-políticos de esa nación, dando origen a la reafirmación del principio a través del *Act of Appropriation* (1626), la *Petition of Rights* (1628) y el *Bill of Rights* (1688).

El principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad. Los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en virtud de ellos se sustrae, a favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares. De allí que, en el Estado de derecho, esto no sea legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos representativos de la soberanía popular.

El principio ha acumulado las mayores adhesiones de la doctrina y los derechos positivos, y ha sido calificado como el "principio común" del derecho constitucional tributario, merced a su recepción expresa o implícita en las constituciones. Sobre este punto se explaya con solvencia Valdés Costa (*El principio de legalidad*, "Revista Tributaria", t. VIII, n° 75, separata; ver, del mismo autor, el amplio y meduloso estudio del principio en *Instituciones del derecho tributario*, p. 121 y ss.; al momento de su publicación, constituirá un aporte trascendental sobre esta regla la monumental tesis doctoral de Casas, *El principio de reserva de ley*).

Neumark considera que el establecimiento de tal postulado no constituye ya una necesidad para las democracias modernas, porque el principio de legalidad se ha convertido en algo totalmente natural en ellas (*Principios de la imposición*, p. 71). Pensamos, al contrario, que el principio debe ser reafirmado y enfatizado, porque a pesar de su constante proclamación es continuamente eludido por los gobiernos con diferentes artilugios. En este aspecto destacamos que la ponencia del profesor Bocchiardo, como relator argentino en la XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, tratando el tema general de la seguridad jurídica, se refiere largamente al principio de legalidad y menciona algunos factores que pueden generar inseguridad jurídica. Entre ellos recuerda dos casos concretos acaecidos en nuestro país: la modificación de los regímenes de promoción industrial y la suspensión de la compensación de quebrantos impositivos, dos de los casos más aberrantes dentro de la tributación argentina.

Cierto es que sobre el principio hay general acuerdo doctrinal. Lo que actualmente se discute es la amplitud del contenido de la ley tributaria.

Modernos tratadistas italianos y españoles opinan que la ley es sólo la "base" sobre la cual se ejerce la potestad tributaria. Para estos autores, basta con que la ley establezca algunos "principios fundamentales", siendo luego "integrada" por el Poder Ejecutivo mediante delegación de facultades (ver el desarrollo de estas teorías en Jarach, *Nuevas doctrinas del derecho tributario*, "La Información", 29-1081). Sin embargo, adviértase que estos autores se basan en sus respectivas constituciones que, quizá puedan fundamentar sus teorías. Pero en nuestro país y en todos aquellos que preservan íntegramente el principio de legalidad y el amplio contenido que debe tener en general, tales ideas deben ser desechadas.

Estas tesis son peligrosas, porque admiten las excesivas delegaciones. El principio de legalidad no puede significar que la ley se limite a proporcionar "directivas generales" de tributación, y que los elementos básicos del tributo sean delegados para su regulación por el Poder Ejecutivo.

Conforme a nuestra realidad constitucional, en la Argentina la ley debe contener por lo menos los elementos básicos y estructurantes del tributo, que son: 1) configuración del hecho imponible; 2) la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; 3) la determinación del sujeto pasivo; 4) los elementos necesarios para la fijación del *quantum*, es decir, base imponible y alícuota, y 5) las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible.

También corresponde que surja de la ley la configuración de infracciones tributarias y la imposición de sanciones, así como el procedimiento de determinación.

En nuestra Constitución el principio de legalidad deriva del art. 17, que garantiza la propiedad como inviolable y establece que el Congreso puede imponer las contribuciones que se expresan en el art. 4°. Además, el art. 19 establece de modo general que ningún habitante de la Nación está obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.

La Corte Suprema de la Nación ha dicho que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para la existencia del Estado, es la más esencial de la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano del gobierno (*Fallos*, 182:411), y que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es un despojo que viola el derecho de propiedad (*Fallos*, 184:542).

Corresponde hacer algunas precisiones sobre el alcance del principio.

- 1) Rige para todos los tributos por igual, es decir, impuestos, tasas y contribuciones especiales. Se formula la aclaración porque alguna vez se puso en duda que la tasa necesitase ley previa.
- 2) Los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo no pueden crear tributos ni alterar sus aspectos estructurantes, ya que ello sería ir más allá del espíritu de la ley y violar el principio de legalidad. Por supuesto, tampoco puede hacerlo el órgano fiscal (AFIP, direcciones generales de rentas o de recursos, provinciales y municipales) mediante resoluciones generales o interpretativas, las que una vez publicadas, toman la fuerza legal de verdaderos reglamentos que muchas veces deforman (obviamente, a favor del fisco) el contenido sustancial de la ley.
- 3) Ni el Poder Ejecutivo mediante decretos, ni el órgano fiscal mediante resoluciones generales o interpretativas, pueden delinear aspectos estructurantes del tributo, aun cuando haya delegación legal. Ello porque la Constitución nacional establece expresamente el principio de legalidad y no contempla excepciones a él por vía de delegación. Si la Constitución no lo autoriza, la atribución legislativa es teóricamente indelegable.

Sin embargo, conforme a lo dispuesto por el art. 76 de la Const. nacional puede delegar facultades impositivas, como por ejemplo lo ha hecho mediante la ley 25.413, llamada de competitividad. Así



ha creado el impuesto sobre los créditos y débitos bancarios, delegando en el Poder Ejecutivo nacional la facultad de determinar el alcance definitivo del tributo, eximir algunas actividades y disponer que constituya un pago a cuenta del impuesto a las ganancias y al valor agregado del titular de la cuenta o, en su caso, del régimen de monotributo. De más está decir que, mediante el decreto reglamentario, el Poder Ejecutivo ha regulado el impuesto a su antojo, saliéndose repetidamente del marco dado por la ley. Es muy discutible la legalidad de este anómalo proceso legislativo-ejecutivo.

En la Argentina, la reforma constitucional de 1994 en su art. 99, inc. 3°, ha incorporado la expresa prohibición para el Poder Ejecutivo de emitir disposiciones de carácter legislativo "en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable".

Sin embargo, y desdibujando en parte la prohibición, el siguiente párrafo del inciso autoriza al Poder Ejecutivo para dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, tan frecuentes en nuestro país en los últimos años.

Sin volver al análisis de este instituto, debemos destacar el acierto de los constituyentes al excluir de tal posibilidad las normas que regulan la materia tributaria, entre otras.

Pero, hecha la ley, hecha la trampa. En una anterior administración se dictaron decretos-leyes de contenido tributario, con el peregrino e infundado argumento de que la prohibición constitucional sólo se refiere al derecho tributario sustancial.

Quizá la más trascendente modificación constitucional en materia de reserva legal, ha sido la de prohibir en forma expresa la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases que el Congreso establezca (art. 76). Conforme a nuestra realidad política e institucional, que muestra un amplio ejercicio legisferante por parte del Poder Ejecutivo avalado en muchos casos por una reiterada invocación al "estado de emergencia", aparece como oportuna dicha prohibición. Pero, como acabamos de decir, bastó con la inserción de la cláusula, para que se hiciera un uso abusivo de ella, según vimos.

Al respecto cabe agregar que, si bien nos parece criticable, la doctrina acepta que en materia de exenciones exista delegación de facultades mediante ley al Poder Ejecutivo para concederlas, lo cual es una fruslería al lado de las facultades delegadas mediante la ley 25.413.

## **B) LÍMITES MATERIALES. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.**

Con el principio enunciado, iniciamos el estudio del contenido de justicia que figura entre los límites materiales a la potestad tributaria, una vez acordado que el límite formal deriva de su concreción en preceptos legislativos.

### **1) NOCIÓN.**

Sin perjuicio de precisiones posteriores, digamos por ahora que la capacidad contributiva (*ability to*

pay para los anglosajones) puede consistir en la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.

Es un principio que goza de general consenso. Muchos están convencidos de que los valores de justicia y equidad son razonablemente cubiertos cuando se establece la posibilidad del pago público por los miembros de la comunidad según su mayor o menor riqueza. Por supuesto que el principio tiene sus detractores, entre quienes se cuentan, naturalmente, los ciudadanos más acaudalados y las empresas más poderosas.

## 2) ANTECEDENTES.

Los de mayor importancia derivan de la Declaración Francesa de Derechos de 1789 y la Constitución de 1791.

Estaba allí expresamente consagrado el principio. Su origen fue, sin embargo, anterior, y su evolución condujo a su consagración constitucional en la gran mayoría de los Estados de derecho (Tamagno, *El contribuyente*, p. 61 y siguientes).

## 3) PAÍSES QUE ADHIEREN A ESTE PRINCIPIO.

Numerosos países han incluido la capacidad contributiva como principio de imposición en los textos constitucionales. El art. 31.1 de la Constitución española dice: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

El art. 53 de la Constitución italiana preceptúa que "todos son obligados a concurrir a los gastos en razón de su capacidad contributiva".

También lo hallamos expresamente consagrado en las constituciones de Grecia, Albania, Venezuela, Ecuador, Turquía, Santo Domingo, Jordania, Bulgaria, Marruecos, Somalia, entre otras muchas.

Otras cartas constitucionales no son igualmente explícitas, pero puede colegirse que implícitamente adoptan el principio, ya que contienen un amplio repertorio de limitaciones al poder tributario y de pautas para que la normativa se ajuste al postulado de la contribución según la capacidad de pago. Así, los casos de Chile, Portugal, Túnez, Liechtenstein, y varios similares.

## 4) EL PRINCIPIO EN LA ARGENTINA.

En cuanto a nuestro país, si bien la Constitución no menciona expresamente el principio, pensamos que la debida interpretación de sus cláusulas permite concluir en su inclusión implícita.

Tenemos la "igualdad fiscal" surgida de la fórmula "la igualdad es la base del impuesto" (art. 16 *in fine*), aplicación específica de la "igualdad general" derivada del párr. 2° del mismo artículo, que

establece que "todos sus habitantes son iguales ante la ley".

A su vez, el sentido de esa "igualdad fiscal" es equivalente a "capacidad contributiva" (Luqui, *Las garantías constitucionales de los derechos del contribuyente*, LL, 142-891).

Lo cierto es que la Constitución nacional, al referirse a los tributos, emplea una terminología que permite interpretar que la intención de los constituyentes fue que los tributos sean pagados equitativamente según la capacidad económica de los ciudadanos. Vemos así que: a) en el art. 4° se habla de contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población, imponga el Congreso; b) en el art. 16 *in fine*, se dice que la igualdad es la base del impuesto, y c) en el art. 75, inc. 2°, al otorgarse al Congreso la facultad excepcional de imponer contribuciones directas, se estipula que ellas deben ser proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación.

Las nociones de "igualdad", "equidad" y "proporcionalidad" permiten pensar lo siguiente: la igualdad a que se refiere la Constitución como base del impuesto es la contribución de todos los habitantes según su aptitud patrimonial de prestación. El concepto se complementa con el de proporcionalidad, que no se refiere al número de habitantes sino a la cantidad de riqueza gravada.

A su vez, estos conceptos se refuerzan axiológicamente con el de equidad, que se opone a la arbitrariedad y que se entiende cumplido cuando la imposición es justa y razonable.

Esto es lo que para nosotros se desprende inequívocamente del espíritu de la Constitución, conforme al objetivo deseado por sus autores: que cada persona contribuya a la cobertura de los gastos estatales en "equitativa proporción" a su aptitud económica de pago público, es decir, a su capacidad contributiva.

La inclusión de la capacidad contributiva dentro del programa constitucional argentino es aceptada por los constitucionalistas más encumbrados. Bidart Campos, anotando un fallo de la Corte Suprema, expresa que, conforme se desprende de la doctrina sentada por el máximo tribunal, "a igual capacidad tributaria con respecto a la misma riqueza, el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes" (*Manual de derecho constitucional*, p. 307). En el mismo sentido se expide Ekmekdjian, que al referirse a la llamada igualdad fiscal afirma: "Esto no significa la identidad aritmética del monto del tributo para todos los contribuyentes. Por el contrario, conforme al principio acuñado desde antiguo por la Corte Suprema de Justicia, 'igualdad fiscal' significa que se debe dar a las personas el mismo trato en las mismas condiciones. En otras palabras, no se puede imponer el pago de la misma suma de dinero a personas con distinta capacidad económica..., porque el tributo que será leve para unos, resultaría excesivamente oneroso para otros" (*Manual de la Constitución argentina*, p. 383).

## 5) VALORACIÓN TEÓRICA DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

La capacidad contributiva ha sido objeto de severas objeciones doctrinales y de mordaces ataques, tanto al principio en sí mismo como a la forma en que se lo pretende aplicar prácticamente. En términos desfavorables se expiden, Becker, Giannini, Dalton, Einaudi, Pérez de Ayala, Giuliani Fonrouge, Cocivera, Romanelli-Grimaldi, Maffezzoni, entre otros.

Los argumentos son múltiples. Según Becker es una locución ambigua que se presta a las más



variadas interpretaciones, y una de las mejores representantes del "manicomio tributario" (*Teoría geral do direito tributario*, p. 439). Según Giannini, es un concepto parajurídico que interesa al economista y no al jurista. Para el inglés Dalton la capacidad contributiva debe ser desterrada de todo estudio medianamente serio. Einaudi opina que es sólo un par de palabras que cuando se las quiere tomar se escurren entre los dedos. Según Pérez de Ayala, nadie se atreve a negarla pero cada cual la entiende y aplica como se le ocurre.

La andanada de críticas e ironías para la capacidad contributiva se reitera en numerosos autores. No obstante también un elevado número de autores han tratado con seriedad el tema y lo han desarrollado extensamente, aceptando la validez jurídica del principio.

Entre ellos, encontramos al enjundioso tributarista alemán Neumark. Éste reconoce que la capacidad contributiva no es un concepto "precisamente preciso". Sin embargo, opina que es posible definir con bastante exactitud, al menos en una misma época y en países con instituciones o ideales similares, ciertos criterios decisivos para definir y caracterizar el principio (*Principios de la imposición*, p. 125).

El estadounidense Groves no ve que la cosa pueda ser de otra manera. Destaca que razones del más elemental sentido común explican el consenso que logra este concepto. Los gobiernos constituyen una de las empresas colectivas o comunes que están obligadas a servir a los ciudadanos como un conjunto, a protegerlos y a aumentar el bienestar general. ¿Qué más natural y justo que repartir las cargas de acuerdo con la capacidad de pago de cada uno? (*Finanzas públicas*, p. 41).

Explica Ferreiro Lapatza que los textos constitucionales actuales consagran el principio de la "capacidad económica" (a lo que nosotros llamamos capacidad contributiva), pero ésta es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributarias. Es un prisma, un cristal, un punto de vista sobre lo que en realidad debe entenderse por igualdad y generalidad. Un modo de aplicación que se halla hoy universalmente consagrado. No puede sino admitirse, sencillamente, porque no puede hacerse pagar a quien no puede. Ello es tan injusto como hacer pagar lo mismo al titular de una gran fortuna y al más humilde de los ciudadanos (*Curso de derecho financiero español*, p. 323).

En la misma tónica, el Tribunal Constitucional español tiene dicho: "Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta potencial o actual, en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que el principio constitucional quede a salvo" (sentencia 37, del 26/3/87).

Sáinz de Bujanda señala que la capacidad contributiva ha dejado de ser una idea de justicia que vive extramuros del ordenamiento positivo, para convertirse en un principio jurídico que aparece constitucionalizado y, por tanto, positivizado cuando está incorporado a un precepto constitucional. En tal supuesto, no es posible negar relevancia jurídica a la idea de capacidad contributiva, como hacen con notorio error las tesis que proclaman la naturaleza económica del concepto. Esas doctrinas confunden la eficacia operativa de la capacidad contributiva que tropieza con dificultades para su desenvolvimiento, con su relevancia jurídica, que evidentemente existe al incorporarse a preceptos del ordenamiento positivo (*Hacienda y derecho*, t. 3, p. 185).

Se expiden a favor del principio Valdés Costa, Vanoni, Jarach, Micheli, Giardina, Lasarte, Moschetti y Cortés Domínguez, entre otros muchos. Por nuestra parte, coincidimos con esta segunda posición.

## 6) DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO.

En cuanto al concepto de capacidad contributiva, nos parece correcto el de Sáinz de Bujanda, según el cual la capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto (*Hacienda y derecho*, t. 3, p. 190).

En una línea de pensamiento semejante, García Belsunce define la capacidad contributiva como la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta de adicionar a las erogaciones indispensables para su consumo, un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización (*Temas de derecho tributario*, p. 107).

## 7) IMPLICANCIAS DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

La capacidad contributiva tiene cuatro implicancias trascendentales:

- a) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al tributo contribuyan, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo quedan al margen de la imposición.
- b) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que quienes tengan mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las rentas tributarias del Estado.
- c) No pueden seleccionarse como hechos imponibles o bases imponibles, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.
- d) En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se atenta contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.

## 8) LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA ES BASE DE LAS GARANTÍAS MATERIALES DE LA CONSTITUCIÓN.

Así, la *generalidad* exige la no exención (salvo motivos razonables) de quienes tengan capacidad contributiva; la *igualdad* quiere que no se hagan arbitrarios distingos, sino los que sean fundados en la capacidad contributiva (salvo fines extra-fiscales); la *proporcionalidad* garantiza contra progresividades cuantitativas que no se adecúan a la capacidad contributiva graduada según la magnitud del sacrificio que significa la privación de una parte de la riqueza; la *confiscatoriedad* se produce ante aportes tributarios que exceden la razonable posibilidad de colaborar al gasto público; la *equidad* y la *razonabilidad* desean la justicia en la imposición y tal concepto está expresado por la idea de que cada cual responda según su aptitud de pago.

### e) LOS LÍMITES DE LA IMPOSICIÓN

[SCHMÖLDERS]<sup>5</sup>



## LIMITES TÉCNICO-ECONÓMICOS

El rendimiento fiscal del sistema tributario tiene unos límites definidos por el agotamiento de las fuentes del impuesto, que no son sino el potencial real de la economía de cuyo producto nacional se detraen los impuestos. Llegado el agotamiento, no podrán satisfacerse ni las necesidades individuales ni las colectivas: "Donde nada hay, ni el Emperador tiene derechos."

Dentro de estos límites máximos de la imposición hay un "óptimo fiscal", límite inferior al máximo y psicológicamente definido, distinto para cada país y estrictamente ligado al espíritu de colaboración nacional, de sacrificio, es decir, a la "mentalidad fiscal" de la población, que puede definirse como la actitud básica de los ciudadanos, sólo modificable a largo plazo, ante la imposición en general y ante los impuestos sentidos como especialmente "opresivos" en particular; de ella se deriva "la resistencia al impuesto" y buena parte de la técnica fiscal, concretamente la técnica de la recaudación y gestión, así como el coste de la Administración y control fiscales.

Los ingresos y gastos públicos son una parte del producto nacional y, por consiguiente, limitados en última instancia por la cuantía de éste: no se puede distribuir más de lo que hay. Este límite absoluto es sólo teórico; el límite económico accesible, sin que la imposición influya a largo plazo desfavorablemente en la rentabilidad del sistema tributario, está muy por debajo de aquél en la economía de mercado.

La absorción fiscal de todas las rentas obligaría al Estado a cumplir mediante empresas públicas todas las funciones de la economía; desde las de alimentación, vestido y alojamiento de la población hasta las de conservación y formación de capital. El principio ordenador de la economía de mercado proporciona elementos de juicio sobre el lugar y marco económico de la imposición; es esencial al orden fundado en la propiedad privada y en la libre competencia que las funciones de sustitución del capital consumido (reversión) y las de nueva formación de capital según el crecimiento de la población (inversión neta), así como las de satisfacción de las necesidades vitales de la población, de sus ramas industriales y profesionales, de los grupos, familias y personas, las cumplan ante todo las empresas y las economías domésticas. En consecuencia, si la economía de mercado, fundada en la actividad económico-privada, quiere subsistir y desarrollarse, ha de mantener exenta de impuestos al menos la satisfacción de las necesidades vitales de consumo, la conservación del capital y un mínimo para formación de nuevo capital; sobrepasado ese límite, las transformaciones subsiguientes de la estructura económica y social de la colectividad modificarán a su vez la naturaleza del impuesto. "En tal caso se supera el Estado fiscal y la sociedad se mueve por otros impulsos económicos que los del egoísmo individual. Este límite y la consiguiente crisis, a la que no podría sobrevivir, pueden ciertamente alcanzarse. No cabe duda que el Estado fiscal puede derrumbarse". Pero también la economía socialista tiene que mantener la imposición dentro de ciertos límites si no quiere renunciar al egoísmo individual como fuerza motora de la actividad económica. No obstante, como los impuestos en esta economía recaen principalmente sobre el "fondo de consumo", es preciso, como lo demuestra el ejemplo de la Unión Soviética, contar con la capacidad y voluntad de trabajo de la población.

Los límites de la imposición son más o menos amplios según sea la estructura del sistema económico, su organización y técnica productiva. El rendimiento fiscal del sistema sigue la evolución de la economía. F. K. MANN ha estudiado con detalle la citada evolución de la economía financiera desde el "sistema de participación" hasta el "sistema de control". En el sistema puro de

participación, el rendimiento a largo plazo de la imposición es relativamente pequeño: "La desgravación fiscal del capital nacional" obliga a evitar en absoluto cualquier disminución del capital que la economía necesite para el cumplimiento de sus funciones. El consumo de capital mediante los impuestos equivaldría a someter la economía a un proceso de involución, pues las inversiones públicas no pueden compensar la disminución de capital. En cambio, el actual sistema de control, al absorber el Poder público numerosas funciones económicas, implica que parte de la inversión se realizará mediante el presupuesto público, mientras que simultáneamente el impuesto sobre las ventas, por ejemplo, en Alemania, grava con tipos elevados y cumulativos las mismas subsistencias y otros bienes necesarios.

El *rendimiento* depende además de la coyuntura económica. En la etapa de expansión, el rendimiento aumenta más que proporcionalmente a consecuencia de la "flexibilidad automática", esto es, de la progresión de los impuestos sobre beneficios e ingresos; en cambio, en la etapa de depresión disminuye más que proporcionalmente. El presupuesto público es, pues, muy "sensible al ciclo", mientras que es correlativamente menor el riesgo de la coyuntura para la economía privada.

Es difícil medir con criterios económicos estas relaciones entre Estado y economía. El concepto de presión fiscal se presta a confusiones, pues va siempre asociado a la idea de que los impuestos se pagan, sin excepción, a fondo perdido. Ahora bien, esto es exacto desde un punto de vista económico sólo para aquellos ingresos fiscales que, por ejemplo, se transmiten al extranjero en pago de contribuciones o reparaciones de guerra. Dentro de la economía nacional van inseparablemente unidos la imposición y el empleo de las cuotas fiscales en financiar el gasto público. Únicamente sería lícito hablar de "presión fiscal" general cuando "la reducción de las disponibilidades de las economías domésticas y empresas en favor del Fisco diera lugar a un empleo de recursos menos racional (productivo) que si el importe de los impuestos hubiera quedado en manos de las correspondientes unidades económicas privadas". Así, pues, la parte de los ingresos fiscales que permanece dentro del país no constituye necesariamente una *carga* para la economía nacional, sino sólo una desviación de la capacidad de compra de los canales del consumo privado y de la formación privada de capital a los del consumo colectivo y a la formación pública de capital. Este desplazamiento no es, sin embargo, indiferente desde el punto de vista económico. Por ejemplo, en la Francia anterior a la guerra, país de muy elevado índice de formación de capital, la desviación fiscal de la capacidad de compra operó en sentido de incrementar el consumo, necesario entonces para el equilibrio armónico de la circulación económica. En cambio, un país pobre de capital, como Noruega, no puede permitirse una expansión suplementaria del consumo a costa de la ya insuficiente formación de capital. El mismo fenómeno ocurre en la estructura económica alemana: cualquier disminución de la formación de capital ocasionada por la imposición es perjudicial si la capacidad de compra deducida de la inversión privada va a parar al consumo o a una inversión que modifique inoportunamente las bases de la producción.

W. ANDREAE contrapone justamente al concepto unilateral de presión fiscal el de "fertilidad fiscal": "Cuando los ingresos tributarios se emplean más productivamente que lo hubieran sido en manos de los contribuyentes", la imposición no es una "carga", sino que redunde en beneficio del país y particularmente de los empresarios contribuyentes, a través de las condiciones de producción creadas por el Estado, de las instituciones de tráfico y de los mercados, de las facilidades de acceso a los mercados y de los convenios de comercio e incluso, entre otros casos, de la enseñanza general.

Es por tanto, evidente que los límites económicos de la imposición son relativamente elásticos. El rendimiento a largo plazo de los impuestos depende fundamentalmente del sistema económico, de

la estructura económica real y de la forma de empleo de los ingresos fiscales. No obstante, cabe ampliarlo en ciertos momentos. Es grande la importancia que en este aspecto tienen "las expectativas del contribuyente respecto a la duración de las *medidas que sobrepasen el límite*; sin embargo, es preciso constatar que en épocas de crisis política o de guerra, cuando se trata de obtener no el óptimo, sino el máximo de ingresos, los límites de la imposición, en general y en particular, son, "ceteris paribus", más amplios que en condiciones normales".

Esto nos demuestra que las predicciones sobre el rendimiento futuro y sobre los límites de la imposición no deben hacerse simplemente sobre la base de las condiciones económicas; antes bien, el impuesto alcanza su límite máximo "cuando el nivel de la imposición influye de tal modo el comportamiento del contribuyente que pone en peligro su efecto financiero o desencadena efectos no deseados". El "comportamiento del contribuyente", que es lo que en último término importa, no reacciona sólo o en gran parte según los estímulos económicos reales, sino, ante todo según su actitud síquica, la ya mencionada mentalidad fiscal. Es precisamente la moral fiscal la que en última instancia sostiene los hilos que maneja el arte de la imposición.

### 3 Normativa

#### **ARTICULO 5º.- *Materia privativa de la ley.*** <sup>6</sup>

En cuestiones tributarias solo la ley puede:

- a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo;
- b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;
- c) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;
- d) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y
- e) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.

En relación a tasas, cuando la ley no la prohíba, el Reglamento de la misma puede variar su monto para que cumplan su destino en forma más idónea, previa intervención del organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos.

### 4 Jurisprudencia

#### **a) *Impuesto sobre la renta: Análisis sobre la potestad tributaria del Estado***

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección IV]<sup>7</sup>

Voto de mayoría:

**"IV.- DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO.-** En tanto esta demanda se apoya en la supuesta errada aplicación de un criterio de sujeción de la potestad tributaria del Estado, resulta necesario hacer una breve reflexión en torno al sustento de la misma, conforme al orden jurídico-



constitucional. Se trata de una manifestación de la soberanía del Estado, que le permite exigir cargas tributarias a personas o bienes que se hallen en su jurisdicción, para obtener los recursos necesarios para solventar las necesidades públicas; o bien, conceder exenciones. El ejercicio de esta potestad está enmarcada en el respeto del **principio de legalidad**. Nótese que son las **normas constitucionales** las que determinan la competencia del Poder que puede imponer los tributos, así como los principios constitucionales de la tributación que rigen esta potestad, entre los que se pueden citar: el **principio de reserva de ley**, como derivado del axioma del Parlamento inglés "*no taxation without representation*", por el que corresponde al Poder Legislativo la determinación de las cargas tributarias. Así, **es atributo de la ley formal** (es decir, de la norma emanada del órgano legislativo, conforme a los procedimientos ordinarios de formación de las leyes, previstos en el artículo 124 de la Constitución Política y el Reglamento de la Asamblea Legislativa) **y material** (en tanto de ella se derivan obligaciones y derechos para los administrados) **determinar las obligaciones tributarias**; y es en esta norma en que deben de establecerse los elementos esenciales del tributo: el sujeto pasivo (quién paga), el hecho generador del tributo, la base de cálculo (tarifa), el régimen de incentivos y beneficios fiscales, el régimen sancionatorio tributario, y los plazos de caducidad y prescripción (como lo desarrolla el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios); con lo cual, en las **normas legales**, se manifiesta la fundamentación jurídica del tributo que se impone-; el **principio de igualdad o isonomía**, que es un valor supremo de todo el ordenamiento jurídico, que deriva del contenido del artículo 33 del Texto Fundamental, en virtud del cual se deriva la regla general que ordena *el tratamiento igual entre iguales*, y faculta *el tratamiento desigual entre desiguales*, siempre y cuando las diferencias establecidas estén debidamente fundamentadas; con lo cual, se impide que se puedan instaurar situaciones de privilegio o discriminación en materia fiscal. La aplicación de este principio debe tender no sólo a la igualdad formal, sea, que la ley se aplique de igual manera a todos los que se encuentren en una misma situación jurídica, sino, en especial a la igualdad material o sustancial, de manera que se respeten las desigualdades a fin de poder obtener un trato igualitario; de tal suerte, que se constituye en deber de los poderes públicos, la promoción de las condiciones para hacerla efectiva; el principio de la **capacidad contributiva o económica del sujeto pasivo**, el cual se constituye en el sustento de la definición del modelo de distribución de la carga tributaria, en virtud del cual se exige la contribución conforme a la riqueza del contribuyente, de manera que con ese contenido, actúa como instrumento para la aplicación de los restantes principios tributarios. Este principio tiene tres significados fundamentales: en primer lugar, es el fundamento o razón de ser (*la ratio*) que justifica el hecho mismo de contribuir y el cumplimiento del deber constitucional; de manera que bien puede afirmarse que es la aptitud para contribuir; así *se genera la obligación de contribuir porque se tiene la capacidad económica para soportar el gravamen tributario, y en consecuencia, pagar*; o lo que es lo mismo, es "*la aptitud para ser sujeto pasivo de obligaciones impositivas*", como lo consideró la Procuraduría de la República en el Dictamen C-365-83, del veinte de octubre de mil novecientos ochenta y tres; en segundo lugar, *se constituye en la medida, razón o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos*, y en consecuencia, como límite del legislador en el ejercicio del poder tributario; toda vez que se contribuye según la riqueza que se tiene; y en tercer lugar, como programa u orientación del legislador en el ejercicio de ese poder tributario dentro del objetivo de redistribución de la renta o de realización de la igualdad material -ya no sólo formal- a que debe tender todo sistema tributario, sobre todo en el marco de un Estado Social de Derecho. En este sentido, es dable considerar que en razón del contenido de este principio, es que aparece vinculado con los otros principios tributarios materiales, tales como el de generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, en lo tocante a la realización de un sistema tributario justo, sea, en el que se establezca un adecuado reparto de la carga tributaria, y por ende, de la riqueza; el **principio de no confiscatoriedad de los tributos**, en virtud del cual, no resulta posible imponer una carga tributaria que se traduzca en la pérdida o anulación del patrimonio, en tanto la proporcionalidad y

razonabilidad del tributo no sólo se refiere a la generalidad del mismo, sino también, y en especial, a su monto o *quantum* (como lo ha señalado la jurisprudencia de la Sala Constitucional en sentencias número 5749-93, de las catorce horas treinta y tres minutos del nueve de noviembre de mil novecientos noventa y tres, y número 5944-98, de las dieciséis horas veinticuatro minutos del dieciocho de agosto de mil novecientos noventa y ocho); y el **principio de irretroactividad de la ley**, en tanto no puede pretenderse que por ley posterior se afecte la declaración tributaria realizada conforme a las normas vigentes al momento de su elaboración. Así, la potestad tributaria está reconocida a nivel constitucional en el artículo 121 inciso 13), que confiere a la Asamblea Legislativa la competencia exclusiva para establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y es en el artículo 18 -también constitucional-, que establece la obligación para los costarricenses de pagar las cargas públicas establecidas por el Estado a fin de contribuir con los gastos públicos, obligación que en virtud del principio de igualdad, no cabe hacer excepciones ni establecer situaciones de privilegio, de manera que debe asegurarse el mismo tratamiento a quienes se encuentren en situaciones análogas; correspondiéndole al Poder Ejecutivo disponer de su recaudación.

**V.- DEL CRITERIO DE SUJECCIÓN TRIBUTARIA QUE RIGE EL IMPUESTO DE LA RENTA.-** Es en ejercicio de esta potestad tributaria de que goza el Estado, que tiene plena competencia para fijar los tributos en su jurisdicción, lo cual, obviamente comprende los criterios de sujeción para su imposición, esto es, los elementos que determinan qué renta o sujeto está sometido al poder tributario del Estado. Es así como, los criterios de sujeción pueden ser **personales o reales**; donde los *primeros* (personales) hacen referencia a situaciones en las que existe un vínculo relacionado con la propia naturaleza del individuo o contribuyente, de manera que la sujeción a las leyes tributarias de un determinado Estado están definidas por la condición de nacional o residente fiscal del sujeto pasivo; y los *segundos* (reales) se centra en el criterio **de la fuente de la renta**, es decir, la vinculación con las leyes tributarias nace a consecuencia de la generación de renta en un determinado territorio, de manera que lo relevante es la renta en sí y no quién la genera, con lo cual se desarrolla el **principio de territorialidad**. Precisamente el impuesto sobre la renta regulado en la Ley número 7092, de 24 de marzo de 1988, se sustenta en este último principio, con lo cual, están sujetas a este gravamen todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, como se deriva del artículo **primero** de la Ley de referencia, que define el hecho generador del tributo (hecho o supuesto que determina el nacimiento de la obligación tributaria), precisamente en la generación de renta "*proveniente de cualquier fuente costarricense*": **"Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible. Se establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas.** (Así ampliado por el artículo 102 de la Ley de Presupuesto No.7097 de 1º de setiembre de 1988). **El hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas en el párrafo anterior, es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense.** (Así reformado por artículo 102 de la Ley de Presupuesto No. 7097 de 1º de setiembre de 1988). **Este impuesto también grava los ingresos, continuos o eventuales, de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país; así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley, entre ellos los ingresos que perciban los beneficiarios de contratos de exportación por certificados de abono tributario. La condición de domiciliados en el país se determinará conforme al reglamento. Lo dispuesto en esta ley no será aplicable a los mecanismos de fomento y compensación ambiental establecidos en la Ley Forestal, No.7575, del 13 de febrero de 1996.** (Así modificado este párrafo tercero por el artículo 1º de la ley No.7838 de 5 de octubre de 1998) **Para los efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, se entenderá por rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados, bienes situados, o capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el período**

**fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley.**" (El subrayado no es del original). Asimismo, el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que serán contribuyentes quienes, entre otros requisitos "... *realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país*". Por su parte, el artículo 54 de la misma ley establece qué debe entenderse como renta de fuente costarricense; y el 55 los casos especiales de rentas de fuente costarricense. En virtud de lo cual, la actual normativa del impuesto de la renta establece un concepto de territorialidad en sentido estricto, mediante el cual se delimita la territorialidad desde una perspectiva geográfica, de manera que, en aquellas situaciones en las cuales la renta se genera extraterritorialmente, se está ante supuestos de no sujeción de este tributo, por no existir la condición espacial descrita en el elemento objetivo del hecho generador. Cabe advertir que, al tenor de la aplicación del principio de reserva legal en la materia tributaria -contenido en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios-, la aplicación del principio de territorialidad debe de hacerse de manera restrictiva, por cuanto no resulta posible pretender extender el hecho generador del impuesto, con el fin de atar a gravamen situaciones no descritas de forma expresa en la norma legal. No obstante lo anterior, a pesar de este carácter restrictivo del concepto de territorialidad establecido para la determinación del impuesto sobre la renta, se debe tener presente que el legislador **amplió, de manera expresa, algunos supuestos que también deben ser tenidos como fuente costarricense**, tales como las rentas provenientes del transporte aéreo de personas (inciso b) del artículo 55), o la retención sobre pagos de regalías o por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole (inciso h) del artículo 55).

#### **VI.- DE LA CONFORMIDAD CON EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DEL COBRO IMPUGNADO.-**

El argumento principal de la empresa actora se centra en que **el cobro tributario que se le hace resulta ilegítimo, toda vez que alega que no estaba obligado a realizar ninguna retención por el pago de los salarios de sus empleados radicados en el extranjero, por cuanto no se trata de una renta fuente costarricense, ya que, el trabajo ejecutado por ellos no se realizó en territorio nacional.** Estima este Tribunal, que tales argumentaciones son a todas luces improcedentes, en tanto para determinar la obligación de retención que la Administración Tributaria hecha de menos no resulta posible sustentarse en lo dispuesto en los artículos 54 o 55 de la Ley del Impuesto de la Renta, sino más bien en el **inciso a del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta**, que en forma clara y precisa establece la obligación de retención respecto de los salarios pagados en el exterior, respecto de: "**Toda empresa pública o privada, sujeta o no al pago de este impuesto, incluidos el Estado, los bancos del Sistema Bancario Nacional, el Instituto Nacional de Seguros y las demás instituciones autónomas o semiautónomas, las municipalidades y las asociaciones e instituciones a que se refiere el artículo 3 de esta Ley, está obligado a actuar como agente de retención o de percepción del impuesto, cuando pague o acredite rentas afectas al impuesto establecido en esta Ley. Para estos fines, los indicados sujetos deberán retener y enterar al Fisco, por cuenta de los beneficiarios de las rentas que a continuación se mencionan, los importes que en cada caso se señalan: a) Salarios y cualquier otra remuneración que se pague en ocasión de trabajo personal ejecutado en relación de dependencia. En estos casos el pagador o patrono deberá calcularle el impuesto mensual que corresponda a cada uno de los beneficiarios de las rentas indicadas. Si el beneficiario fuere una persona no domiciliada en Costa Rica, sobre el monto pagado o acreditado se retendrán las sumas del impuesto que procedan, de acuerdo con lo establecido en el artículo 54 de esta Ley. En el Reglamento se incluirán las disposiciones a que se refiere este inciso.**"

Es sobre esta base normativa que la misma Procuraduría General de la República en su dictamen C-330-2004, del 12 de noviembre del 2004, señala que debe tenerse como **renta fuente costarricense**: "[...] las rentas obtenidas por actividades civiles, comerciales, bancarias, las provenientes del ejercicio de profesiones, oficios y arte, la prestación de servicios personales y el



*desempeño de funciones de cualquier naturaleza, independientemente de que se remunere con salarios, dietas, honorarios, gratificaciones, etc. [...] Consecuentemente, son contribuyentes del impuesto tanto las personas físicas como las jurídicas domiciliadas en el exterior que reciban rentas de fuente costarricense (artículo 56 de la Ley).*" (El resaltado no es del original). Con lo cual, el pago efectuado a los empleados -en relación de dependencia- de la empresa actora en el extranjero está cubierta en el transcrito numeral, al estarse en una relación laboral de dependencia con la actora, circunstancia demostrada y acreditada por la propia empresa gestionante; motivo por el cual no se da la infracción anotada por la actora, de la supuesta errónea aplicación del principio de territorialidad, en atención a que este pago es tenido por la ley, como "fuente costarricense".

**VII.- DE LA REMISIÓN NORMATIVA QUE HACE EL ARTÍCULO 23 DE LA LEY DEL IMPUESTO DE LA RENTA.-** LLeva razón la representación del Estado al señalar que la actora hace una errónea lectura de esta disposición, por cuanto con ocasión de la reforma introducida mediante Ley número 7551, del 22 de setiembre de 1995, la numeración de la ley cambió, al adicionarse el Capítulo XI al Título I de la Ley del Impuesto sobre la renta, denominado "*Régimen de recaudación aplicable a la actividad de producción de café*", que corresponde a los artículos 27, 28, 29, 30 y 31, como lo indica el artículo primero de esta ley, con lo cual, el artículo 54 pasó a ser el 59 de la normativa en cuestión. Es en este último numeral que se establece la tarifa para hacer el cálculo de las retenciones establecidas en el artículo 23 inciso a), que para el caso en estudio es del diez por ciento (10%), como se dispone en su párrafo segundo: "*Por las pensiones, jubilaciones, salarios y cualquier otra remuneración que se pague por trabajo personal ejecutado en relación de dependencia se pagará una tarifa del diez por ciento (10%).*" Además, debe tenerse en consideración que mediante el inciso g) del artículo 19 de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, número 8114, de 4 de julio del 2001, se corrigió la referencia legal en entredicho, de manera que la norma ya no refiere al artículo 54 sino al 59, como lo había interpretado la Administración Tributaria y la representación del Estado.

**VIII.- CONCLUSIÓN.-** Al tenor de las anteriores consideraciones ***procede confirmar las resoluciones impugnadas, sea la número 183-2004, de las ocho horas del siete de julio del dos mil cuatro, que confirmó el ajuste por no retención de sumas giradas por salarios pagados al exterior por la empresa actora, adicionada por la resolución 243- 2004, de las diez horas treinta minutos del catorce de julio siguiente, ambas dictadas por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo***, en el sentido de que en la eventualidad de que los impuestos por remesas de pago al exterior fueran cancelados, los cargos por gastos deducidos en concepto de intereses y comisiones quedarían sin efecto para el período en el que fueron causados, pues son consecuencia de aquellos. En efecto, de lo expuesto se desprende que estas resoluciones administrativas deben mantenerse incólumes, habida cuenta de que el ajuste por no retención de remesas giradas por salarios al exterior es legalmente procedente, y en tal virtud, deben entenderse comprendidos los intereses y comisiones determinados como resultado de los primeros, y en el tanto no sean debidamente cancelados. Nótese además que como lo prevé el inciso 2) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que la Administración Tributaria pueda admitir las deducciones consideradas en esa disposición requiere que la empresa "*[...] haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en otras disposiciones de esta Ley*"; que en este caso, se trata de la retención establecida en el citado y transcrito numeral 23 inciso a); que es lo que señala la resolución número 243-2004-P, de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, que según se indicó, adiciona la citada resolución 183-2004, del mismo Tribunal Administrativo.

**VIII.- DE LAS EXCEPCIONES.-** La representación del Estado opuso como defensas de fondo la excepción de falta de derecho y la genérica *sine actione agit*. Al respecto, interesa resaltar que la



denominada genérica “*sine actione agit*” está conformada por las defensas de falta de legitimación (activa y pasiva), falta de interés y falta de derecho, que constituyen los presupuestos de fondo para la resolución de toda demanda; y que en tal virtud se analizan en un orden riguroso, a saber la falta de legitimación, la falta de interés y, por último la falta de derecho. En cuanto a la primera, la misma debe ser rechazada en su doble modalidad, esto es, la falta de legitimación activa y pasiva, toda vez que en este proceso se analiza una relación jurídico-administrativa en la que participan las dos partes intervinientes en esta demanda, sea, la empresa actora, en este caso, “Laboratorios Stein, S.A.” en su condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria que impugna –retención por remesas al exterior por pago de salarios comprensivo del impuesto de la renta–, y es la Dirección General de Tributación Directa, Grandes Contribuyentes la que le hace los traslados de cargos impugnados, la cual es representada por la Procuraduría General de la República. De igual modo, debe ser rechazada la defensa de falta de interés, por cuanto la obligación tributaria que se impugna está en cobro. Por último, en atención a las razones dadas en los anteriores Considerandos, por las que se desestima la demanda interpuesta, debe de acogerse la excepción de falta de derecho.”

**b) Impuesto sobre patente: Aplicación del principio de reserva legal impide cobro a empresa agrícola**

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección VII]<sup>8</sup>

Voto de mayoría:

“IV - Existencia del vicio de incompetencia como presupuesto para la exigibilidad de la aplicación de la conversión. La representación de la empresa actora señala que las conductas administrativas impugnadas están viciadas de nulidad absoluta, debido a que mediante ellas el Consejo Municipal del Cantón de Buenos Aires, confirmó actos desplegados por otro órgano de esa corporación municipal, a quienes considera incompetentes para la emisión de actos administrativos externos, todo lo anterior sin que en los acuerdos municipales se procediera previamente, a convertir dichas conductas en los términos regulados por el artículo 189 de la Ley General de la Administración Pública, única vía que a su criterio permitía corregir los vicios de nulidad absoluta por carencia de competencias. Por lo anterior, está claro que para determinar si los acuerdos impugnados debieron convertir los actos administrativos del Departamento de Patentes, previamente ha de determinarse si las conductas confirmadas están viciadas o no de esta clase de nulidad, ello estableciendo si dicho Departamento tiene competencia para emitir actos administrativos externos. Tanto la legislación vigente como la jurisprudencia son contestes en considerar a la competencia como un elemento que necesariamente debe concurrir para que una determinada conducta administrativa sea válida. En esta dirección lleva razón el representante de la empresa actora en cuanto a que de acuerdo con el artículo 59 inciso 1) de la Ley General de la Administración Pública, la competencia debe estar regulada por ley siempre que contenga la atribución de potestades de imperio. El precepto referido, consagra la máxima que indica que “*la competencia es al órgano como la potestad es al ente*”. Ergo, a partir de una correcta inteligencia del canon referido, se colige que en el marco del Bloque de Legalidad, las potestades de imperio se atribuyen a los entes por ley, y éstas (las potestades), se desdoblán en diversas competencias que los órganos del ente deben ejercer en aplicación de la vertiente positiva de dicho bloque. En cuanto al elemento de la conducta



administrativa denominado “competencia”, el cual es objeto del presente análisis, ha de indicarse que los vicios relacionados a dicho elemento pueden ser de dos tipos. Existe un vicio de incompetencia relativa cuando un órgano emite actuaciones administrativas que están enmarcadas en la esfera competencial de otro órgano del mismo ente, por otra parte, se configura un vicio de incompetencia absoluta, cuando un órgano de un ente realiza una conducta administrativa que le corresponde a un órgano de otro ente. Adicionalmente, ha de recordarse que las administraciones públicas, como organizaciones modernas, procuran alcanzar los fines a los cuales sirven, distribuyendo competencias en razón de la especialidad de cada uno de sus órganos. Este Principio de Especialización de la Administración Pública se encuentra recogido expresamente en el artículo 62 de la Ley General de la Administración Pública, norma que textualmente establece: *“Cuando una norma atribuya un poder o un fin a un ente u órgano compuesto por varias oficinas sin otra especificación, será competente la oficina de función más similar y, si no la hay, la de grado superior.”* En el presente caso, es menester indicar, como bien apunta el representante de la Municipalidad de Buenos Aires, que el legislador otorgó mediante ley, (Código Municipal) la Potestad Tributaria a las corporaciones municipales (entes públicos menores), y con base en su autonomía de segundo nivel consagrada en la propia Constitución Política, estos entes descentralizados territorialmente, pueden distribuir válidamente, a través de los canales jurídicos apropiados, las competencias entre sus órganos técnicos especializados. Así las cosas, en el *sublite* no sería posible concluir que se presenta una nulidad absoluta no sólo porque se está ante relaciones entre órganos pertenecientes a una misma corporación municipal (Departamento de Patentes, Alcalde y Consejo Municipal), sino porque como lo señala la representación de la Municipalidad, se está frente a un ente público menor con personalidad jurídica competente para distribuir sus competencias entre sus órganos especializados. En el caso concreto, las resoluciones DP-01-04, de las 9 horas del 21 de mayo de 2004, y DPBA-PDOI-01-04, de las 13 horas del 25 de mayo de 2004, cuestionadas por la parte actora, fueron suscritas por la señora Ana Esquivel Abarca, Encargada de Patentes, y por el señor Bernardo Vargas Castañeda, Coordinador de la Administración Tributaria de dicha corporación municipal. Estos órganos detentan sus competencias en materia de patentes en razón de lo establecido expresamente en el Manual Básico de Organización de la Municipalidad de Buenos Aires, texto que al referirse a la Administración Tributaria municipal indica *“Es la instancia responsable en aplicar, percibir y fiscalizar los tributos mediante una serie de normas que regulan las relaciones entre la Municipalidad y el contribuyente.”* Por otra parte, al referirse a las competencias del Departamento de Patentes, dicho texto establece: *“Mantener actualizado el registro de patentados en relación con la cantidad y clasificación de éstos, según su actividad lucrativa, distrito y monto. Velar porque los recibos para el pago de impuestos por patente se emitan y se cobren oportunamente. (...). Facturar el cobro municipal a partir de la información aportada por las diferente (sic) áreas de trabajo de la institución, según los impuestos y tasas vigentes. Ejecutar administrativamente el cobro de los impuestos y tasas municipales. Gestionar el cobro judicial y extrajudicial de las cuentas atrasadas. Mantener informados a los contribuyentes de las fechas de vencimiento de pago”*. Ergo, establecido que el Departamento de Patentes no es incompetente para adoptar conductas administrativas externas, enmarcadas dentro de la Potestad Tributaria Municipal, sus actos no están viciados de incompetencia absoluta y, en consecuencia los acuerdos adoptados por el Consejo Municipal no requerían de la aplicación del instituto de la conversión para poder ser válidos. V- Regularidad jurídica de la multa impuesta a la empresa actora. Los artículos 5 y 13 de la Ley de Impuestos Municipales de Buenos Aires, Ley no. 7424, establece: *“Declaración jurada municipal.- Cada año, a más tardar el 30 de noviembre, las personas a quienes se refiere el artículo 1 de esta Ley presentarán a la Municipalidad una declaración jurada de sus*



ingresos brutos. Con base en esta información, la Municipalidad calculará el impuesto por pagar, en firme y sin previo procedimiento. Para tales efectos, la Municipalidad deberá poner a disposición de los contribuyentes los respectivos formularios, a más tardar un mes antes de la fecha señalada. En casos especiales, cuando las empresas hayan sido autorizadas por la Dirección General de la Tributación Directa para presentar la declaración en fecha posterior a la establecida en la ley, estas empresas podrán presentarla a la Municipalidad dentro de los cinco días hábiles siguientes a la fecha autorizada.”

“Sanción.- Los contribuyentes que no presenten la declaración jurada municipal, dentro del término establecido en el artículo 5, serán sancionados con una multa del diez por ciento del impuesto de patentes correspondiente a todo el año anterior.” Sobre este extremo debe indicarse que pese a que la actora cuestiona los actos administrativos que imponen y confirman la sanción por el retraso en la presentación de la Declaración Jurada del Impuesto de Patentes (dado que ésta la entregó varios días después de fenecido el plazo para su presentación), y que no discute la extemporaneidad propiamente dicha, ni los parámetros utilizados para la tasación de la sanción, sino únicamente la competencia del Departamento de Patentes para emitir actos externos, tema que fue analizado en el considerando anterior, este Tribunal estima que lleva razón la representación de la Municipalidad de Buenos Aires, en cuanto a que esa corporación únicamente realizó una típica actividad reglada, en la que una vez determinada la existencia del motivo, que consistió en el retraso, procedió a establecer una sanción legalmente determinada, la cual en este caso, correspondió a un 10% del impuesto pagado el año anterior. Por lo anterior, se concluye que la sanción impuesta se ajusta al Bloque de Legalidad y así debe declararse. **VI - El elemento espacial del hecho generador en la Ley de Impuestos Municipales de Buenos Aires, Ley no. 7424.** Este componente del presupuesto de hecho del tributo, permite delimitar la dimensión espacial del impuesto de patente en el cantón de Buenos Aires. En este caso concreto, la determinación del referido elemento espacial se extrae de la relación entre los artículos 79 del Código Municipal y 1 de la Ley de Impuestos Municipales de Buenos Aires. En este sentido el canon 79 del código citado indica: “Para ejercer cualquier actividad lucrativa, los interesados deberán contar con la licencia municipal respectiva, la cual se obtendrá mediante el pago de un impuesto. Dicho impuesto se pagará durante todo el tiempo que se haya ejercido la actividad lucrativa o por el tiempo que se haya poseído la licencia, aunque la actividad no se haya realizado.” Por su parte el ordinal 1º de la Ley no. 7424 preceptúa: “Las personas físicas o jurídicas que se dediquen al ejercicio de actividades lucrativas de cualquier tipo, **en el cantón de Buenos Aires, estarán obligadas a pagar a la Municipalidad un impuesto de patentes, de conformidad con esta Ley.**” (El original no está en negrita). En este caso concreto, la empresa actora manifestó su desacuerdo con lo resuelto por la corporación municipal de Buenos Aires, por cuanto en el procedimiento de determinación de oficio de la que fue objeto, se tasó su impuesto de patente, tomándose en cuenta las actividades que la empresa realiza no sólo en el dicho cantón, sino la que desarrolla en todo el país. Por su parte, el representante de la Municipalidad de Buenos Aires señala en su escrito de contestación “que la actora nunca presentó documentos que demostraran el pago del impuesto de patentes en otras Municipalidades”. No obstante lo anterior, este Tribunal tiene por probado (hecho noveno) que mediante escrito de fecha 15 de junio de 2004, la empresa actora ofreció como prueba para mejor resolver certificación emitida por su contralor interno, en la que se indicaban los ingresos totales de dicha empresa para el período 2003, el porcentaje que correspondía a la actividad piñera realizada en el Cantón de Buenos Aires, y la indicación expresa de que el resto de los recursos obedecen a otras actividades realizadas en otros cantones, por lo anterior y en razón de la certificación emitida por el Lic. Durán Rojas, Contador Público Autorizado, visible en el expediente al folio 139, este Tribunal estima que en el *subjudice* la Municipalidad de Buenos Aires, excedió sus potestades tributarias al grabar con el impuesto de patentes, actividades realizadas en otros cantones del país. Ergo, debe ordenarse la devolución a



la empresa actora, de la diferencia entre lo pagado por concepto de patentes calculado sobre su renta bruta y, lo que en derecho corresponde por las actividades gravables realizadas en el cantón de Buenos Aires. **VII - El elemento material del hecho imponible en la Ley de Impuestos Municipales de Buenos Aires, Ley no.7424.** El objeto del tributo, viene determinado por la manifestación de riqueza o capacidad económica intrínseca al propio hecho generador. A efectos de decantar el referido elemento material, es menester relacionar el artículo 1º de la Ley no. 7424 supra transcrito, el cual indica que estarán obligadas a pagar impuesto de patentes quienes se dediquen a actividades lucrativas de cualquier tipo, con el artículo 15 de ese mismo cuerpo normativo, el cual textualmente indica: *“Actividades lucrativas afectas al impuesto.- Todas las actividades lucrativas, que seguidamente se señalan, comprendidas en la clasificación internacional de actividades económicas, pagarán conforme a lo dispuesto en los artículos 3 y 4 de esta Ley, excepto las señaladas en el artículo 16. a) Industria Se refiere al conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la extracción, la transformación o la manufactura de uno o varios productos. Incluye el procesamiento de productos agrícolas y la transformación mecánica o química de sustancias orgánicas o inorgánicas en productos nuevos, mediante procesos mecanizados o no, en fábricas o domicilios. Implica tanto la creación de productos, como los talleres de reparación y acondicionamiento. Comprende la extracción y la explotación de minerales, metálicos y no metálicos, en estado sólido, líquido o gaseoso; la construcción, la reparación o la demolición de todo tipo de edificios, instalaciones y vías de transporte; las imprentas, las editoriales y los establecimientos similares. En general, se refiere a mercaderías, construcciones, bienes muebles e inmuebles. b) Comercio Comprende la compra y la venta de toda clase de bienes, mercaderías, propiedades, títulos valores, moneda y otros. Además, los actos de valoración de los bienes económicos, según la “oferta y la demanda”, tales como casas de representación, comisionistas, agencias, corredores de bolsa, instituciones bancarias y de seguros, salvo las estatales, instituciones de crédito y, en general, todo lo que involucre transacciones de mercado de cualquier tipo. c) Servicio Comprende los servicios prestados al sector privado, al público o a ambos, atendidos por organizaciones o personas privadas. Incluye el transporte, el almacenaje, las comunicaciones, los establecimientos de esparcimiento y de enseñanza privada, con excepción de los semioficiales.”* En relación con este tema, el representante de la parte actora argumentó que el elemento material debe determinarse a partir de una interpretación sistemática de los artículos 1 y 15 de la Ley no. 7424, normas que delimitan el objeto del tributo. Por su parte, la Municipalidad de Buenos Aires sostiene que el aspecto determinante es el lucro, lo cual en el caso de la empresa actora engloba tanto sus actividades agrícolas como industriales. En otras oportunidades ya este Tribunal se ha pronunciado, en procesos en los que se discutió si la actividad agrícola puede ser gravada con un impuesto de patentes, en aplicación de textos legales con redacciones similares a la de la Ley de Impuestos Municipales de Buenos Aires. En el más reciente de esos procesos, siguiendo la línea de dos sentencias anteriores, este Tribunal estimó: *“La cita interesa por varios motivos importantes, en primer lugar define cuales actividades lucrativas están afectas al impuesto, de manera que si no están en la clasificación debe interpretarse que no pueden ser afectadas al mismo, ello se confirma cuando la misma norma dispone en forma directa que esas empresas pagarán las tarifas establecidas en los numerales 3, 4 y 16 de la misma ley, que son las que fijan el monto del tributo, de manera que si no hay otro tipo de gravamen para alguna labor o actividad diferente se debe entender que están excluidas del tributo. Finalmente, la norma citada da dos criterios importantes para resolver la cuestión, el primero es que define tres actividades lucrativas, servicios, comercio e industria, de las que, por lógica y por la fundamentación de los actos en cuestión interesa sólo la industrial, la cual se define por los verbos extraer, transformar, manufacturar y procesar, señalando que hay industria cuando se modifica y transforma una materia prima en un producto distinto, lo que no ocurre en la actividad lechera que se reduce a criar el ganado y extraer de él la leche cruda; el segundo aspecto es que la propia norma refiere a la clasificación internacional de actividades económicas, al efecto, una entidad oficial, que es una*



institución autónoma, como lo es el Instituto Nacional de Estadística y Censos, ha certificado según prueba que consta en autos, que la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de Todas Las Actividades Económicas, utilizada por él es la oficial para el país y que, según la misma, la división 01 de Agricultura y ganadería incluye la cría de ganado lechero (clase 0121), lo cual involucra la producción de leche cruda, que expresamente se refiere como labor excluida en lo que se trata de la elaboración de leche fuera del establecimiento, que es la clase 1520, de elaboración de productos lácteos, que corresponde a la Categoría D: Industrias Manufactureras; esto es, cuando hay filtración, inspección y refrigeración de crema y de leche entera, fresca y líquida, separación de la crema de la leche, pasteurización, homogenización etcétera (folios 77-79 ibídem). Este análisis permite concluir que, de conformidad con la letra de la ley citada y las referencias jurídicas que la misma impone, la actividad de lechería pura y simple, o sea de cría de ganado para extracción de leche cruda no está gravada en la ley y los impuestos impugnados devienen ilegales.-V.- En uno de los votos que cita el actor, el 347-2002 de la Sección Segunda de éste Tribunal, del diez horas cuarenta y cinco minutos del cuatro de octubre de dos mil dos, se conoció un caso muy similar, respecto de una ley con regulación análoga a la que se considera respecto del cobro de patente por la Municipalidad de Guácimo, en la que se discutía el mismo punto jurídico y se llegó a la misma conclusión, en aquel caso se indicó: " II- La Municipalidad de Guácimo acordó cobrarle a la sociedad actora, los impuestos municipales de conformidad con la Ley de 7545 de 21 de setiembre de 1995, denominada Ley de Tarifa de Impuestos Municipales del Cantón de Guácimo, que en sus artículos 1 y 14 dispone: (...)

III.- Como es sabido, en materia impositiva rige el principio de reserva legal, la que si bien es de carácter relativo, exige la definición de los elementos básicos del tributo a través de una ley formal. Esto así por virtud de lo dispuesto en la Constitución Política (Artículo 121 inciso 13), y en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios en concordancia con los numerales 11, 59 y 124 de la Ley General de la Administración Pública. Lo anterior implica que en materia impositiva debe estarse al mandato expreso de la Ley, sin que sean viables las interpretaciones analógicas y extensivas, allí donde puede haber gravamen para el patrimonio del particular. Por esto mismo, le está vedado a la Administración -en este caso la Municipal-, la creación de los presupuestos del tributo a través del simple ejercicio de potestades administrativas. Esta conclusión se reafirma con la misma ley de referencia (N° 7545), cuando en su artículo primero obliga al pago de un impuesto de patente: " conforme a esta Ley ". La interpretación no puede ser otra: para establecer la obligación Tributaria debe atenderse a lo dispuesto expresamente por el cuerpo normativo en mención, pues tampoco podría afirmarse que por ser lucrativa, toda actividad está afecta al tributo que establezca el municipio por simple acuerdo. Esta última, sería una interpretación violatoria, en forma flagrante, al supra-citado principio de reserva de Ley. IV- De acuerdo con lo anteriormente dicho, las actividades lucrativas a que se refiere el artículo primero, son aquellas que con detalle enumera el artículo 14, porque si se toma el primero de ellos en forma independiente, se llegaría al absurdo de que las personas físicas que devengan un salario, como gestión honerosa, tendrían que pagar impuestos municipales. De manera que para poder determinar los sujetos que han de cubrir este impuesto a la Municipalidad de Guácimo según su ley, debe analizarse si su accionar se encuentra enmarcado dentro de los supuestos del artículo 14, tal como lo señaló con acierto la sentencia de la Sección Primera de este Tribunal, N° 2-2000, de las 11:15 hrs. del 7 de enero del 2000. V- De lo anterior se deduce que aquellas personas o empresas que se dedican al giro agrícola no están obligadas a pagar impuestos municipales a la accionada, puesto que la transformación y tratamiento con productos químicos a que alude el informe del asesor legal, en el caso de la actora no está dirigido obtener productos nuevos, ni se trata tampoco de un intermediario, sino que el proceso normal que sufren los productos agrícolas, por lo que la accionante se enmarca dentro de lo que se conoce como empresa agrícola, no equiparable a una industria o comercio, como lo ha entendido el ente corporativo. Al respecto ha

resuelto la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, entre otras en la resolución No. 68 de 16:10 horas del 8 de mayo de 1991, ... “ Razonamientos que son de recibo en este caso.-

VI.- *En consecuencia, al basarse el criterio municipal para determinar la existencia del tributo en una interpretación contraria al espíritu de la norma a aplicar, su contenido resulta ilegal y por ende los actos de cobro también, por lo que procede acoger la demanda y declarar la nulidad del acuerdo dictado en el Capítulo IV, artículo I, inciso B, de la Sesión Ordinaria N° 124 del municipio demandado y la del que lo confirmó, en la que se denegó la petición de devolución de lo pagado y ordenó mantener el cobro del impuesto de patente sobre la actividad de lechería desplegada por la actora, la cual no se encuentra sujeta al pago de ese tributo, según lo dispuesto por la Ley 7463, por ende debe dicha corporación devolver el monto cancelado por ese concepto por la accionante hasta la fecha, así como los intereses correspondientes, calculados sobre las sumas pagadas, anteriores y posteriores a la fecha de la presente demanda, todo a tenor de lo dispuesto en el artículo 58 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.-*

“ (Sentencia no.301-2007 dictada por la Sección Primera, de este Tribunal a las 11 horas 15 minutos del 3 de agosto de 2007. En igual sentido ver sentencias no. 2-2000 de la Sección Primera, de las 11 horas 15 minutos del 7 de enero del 2000, y no. 347-2002 de la Sección Segunda, de las 10 horas 45 minutos del 4 de octubre de 2002.) De la cita anterior, resulta claro que este Tribunal ha mantenido una línea uniforme, en cuanto a que en materia de patentes, el elemento material del hecho generador, debe construirse a partir de una interpretación armónica y sistemática, leyéndose el artículo primero en función de aquel otro canon que enumera taxativamente las actividades lucrativas en cada ley de patentes. La representación municipal señala en respaldo de su tesis, que la Sala Constitucional en voto no. 2631-95 de las 16 horas 3 minutos del 23 de mayo de 1995, estimó, al analizar un supuesto de hecho con las mismas características a las del presente caso, que la actividad agrícola si debe ser objeto del impuesto de patente. En dicha resolución el tribunal constitucional consideró: “

“X).- *Por otra parte, el alegato de que el artículo 13 de la Ley 7285 no incluye la agricultura dentro de las actividades gravadas, es igualmente improcedente, pues según se desprende del artículo 1 de la Ley, la obligación de tributar es para "Las personas físicas o jurídicas, que se dediquen al ejercicio de cualquier actividad lucrativa dentro del Cantón de Poás..."*

*, y la actividad desarrollada por los accionantes -producción de helechos para la exportación- evidentemente lo es.- En este sentido cabe agregar, que la potestad de imposición de tributos no constituye por sí misma, un desincentivo a la producción; su legítimo ejercicio es más bien manifestación concreta de la obligación constitucional de contribuir a los gastos públicos, y en todo caso, si para los accionantes esa actividad debe ser incentivada a través de exenciones como la que pretende, u otros beneficios fiscales, tal pretensión excede evidentemente la competencia de la Sala, por ser ajena al control de constitucionalidad que le ha sido encomendado.-*

“ En razón de la existencia tanto de una línea jurisprudencial establecida por este Tribunal, como la de un precedente en una dirección distinta de la Sala Constitucional, este Tribunal estima que en razón de la naturaleza jurídica, el objeto y el fin del proceso en el que se sustancia la Acción de Inconstitucionalidad, y dado que el artículo 87 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional establece que: “Las resoluciones que denieguen la acción deberán examinar todos los motivos de inconstitucionalidad que se hubieren alegado para fundamentarla. Únicamente surtirán efecto entre las partes en el caso concreto y no producirán cosa juzgada. La acción de inconstitucionalidad podrá ejercerse contra normas o actos previamente declarados constitucionales y en casos o procesos distintos.” situación que es justamente la que se presenta en la sentencia de la Sala Constitucional citada, a saber, el precedente referido corresponde a una Acción de Inconstitucionalidad denegada, por tanto éste no resulta vinculante. Así las cosas, este Tribunal



estima que a la luz de los hechos tenidos por probados, de las citas legales y jurisprudenciales ya indicados, debe concluirse que la tesis jurídica sostenida por la Municipalidad de Buenos Aires, es contraria al texto de la Ley no. 7424, interpretada sistemáticamente como en derecho corresponde. Así las cosas, el contenido de los acuerdos dictados por el Consejo Municipal 24/2004 de las 14 horas del 15 de junio de 2004, y 25/2004 de las 19 horas 30 minutos del 22 de junio de 2004, resultan ilegales en el tanto gravan la actividad agraria de la empresa actora, y por ende el cobro del impuesto de patente en los términos pretendidos por la Municipalidad de Buenos Aires también lo es. Por todo lo anterior, procede acoger la demanda en este extremo y declarar la nulidad de los acuerdos dictados, esto por cuanto la actividad agrícola desarrollada por la empresa actora, no es objeto del impuesto de patentes en el Cantón de Buenos Aires, esto en razón de la regulación actual de la Ley de Impuestos Municipales de este Cantón, por lo anterior debe dicha corporación municipal devolver el monto que la actora hubiere cancelado en exceso, por ese concepto, hasta la fecha, así como los intereses correspondientes, calculados sobre las sumas pagadas, anteriores y posteriores a la fecha de la presente demanda, todo a tenor de lo dispuesto en el artículo 58 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.-

**VIII - Violación de los Principios de Legalidad, Interdicción de la Arbitrariedad, Razonabilidad y Proporcionalidad y Autonomía de otras corporaciones municipales.** En lo relativo a la multa impuesta por la Municipalidad de Buenos Aires a la empresa actora, en razón del retraso en la presentación de su Declaración de Impuesto de Patentes, según se indicó supra, dicha conducta administrativa está plenamente reglada en el Bloque de Legalidad, motivo por el cual, al no existir ninguna extralimitación en las actuaciones administrativas de la corporación municipal en esta materia, tampoco hubo quebranto alguno de los principios arriba enunciados. Caso distinto sucede con lo acontecido respecto al cobro excesivo por impuesto de patente en el que incurrió la corporación demandada, pues con las conductas desplegadas fue más allá de lo que el ordenamiento jurídico le permite, situación que implicó una lesión al *Principio de Interdicción de la Arbitrariedad* derivación lógica del *Principio de Legalidad*. Adicionalmente, al ser la tasación realizada, “excesiva” gravando actividades no indicadas en la Ley no. 7424 (las agrarias) y otras realizadas en otros cantones del país, se debe concluir que con ello también se lesionaron el *Principio de Autonomía* de otras municipalidades y el *Principio de Razonabilidad y Proporcionalidad*.“

### ***c) Aplicación en caso de exención de impuesto sobre la renta por incentivo fiscal***

[Sala Primera]<sup>9</sup>

Voto de mayoría:

" **III.-** En lo atingente al primer agravio, se tiene lo siguiente: según arguye la casacionista, el Tribunal Contencioso Administrativo incurre en violación de ley cuando en la parte dispositiva de su fallo, y apoyándose en una parte considerativa errónea, desestima la existencia del silencio positivo. Este, a su juicio se operó frente a una solicitud planteada en su oportunidad ante la Dirección General de Industria del Ministerio de Economía, para que, con base en los artículos 7 inciso 5) de la Ley de Incentivos para la Producción Industrial y 45 del Decreto Ejecutivo No. 19588 MEIC, la administración aprobara el diferimiento de los beneficios. Consistían éstos en créditos sobre el impuesto sobre la renta, por partes iguales y distribuidos en los períodos fiscales 90, 91 y 92, cada uno por ¢52.557.949,00 por inversiones realizadas en el período fiscal 1990. A los efectos de los artículos 330 y 331.1 de la Ley General de la Administración Pública, la sociedad



casacionista afirma la naturaleza decisoria y como tal, aprobatoria, de la Dirección General de Industrias, dependencia adscrita al Ministerio de Economía. En apoyo a lo anterior, el Ministerio de Economía es, según expone, la "autoridad administrativa" con facultades suficientes para poder adoptar las decisiones de última instancia dentro del campo de aplicación de la Ley 7017 a tenor del numeral 13 ibídem. El término "recomendar" que la ley contempla –agrega–, y cuyo requisito viene exigido de la relación de sus artículos 7 numeral 5), y 45 del Decreto Ejecutivo No. 19558 MEIC, ha de entenderse como "encargar", sea, "imponer una obligación". Bajo esta inteligencia y según refiere, cuando el Ministerio de Economía "recomienda" la aplicación diferida del incentivo a la Dirección General de Tributación Directa no está haciendo otra cosa que, "encargando", "obligando", a esa administración tributaria. Por consiguiente, aduce, los poderes de Tributación Directa se circunscriben a la sola verificación de coincidencia, entre lo aprobado por el Ministerio de Economía a través de la Dirección General de Industrias, y la solicitud planteada a la Tributación. Según su tesis, se trata de una típica "aprobación". De ahí colige lo siguiente: si la petición no fue atendida ni resuelta dentro del plazo establecido en el artículo 331.1 de la Ley General de la Administración Pública, y por tratarse de una "aprobación", en virtud del silencio positivo de la administración, la solicitud de diferimiento del crédito como incentivo, ha de estimarse igualmente aprobado. Achaca asimismo la violación del artículo 10 del Código Civil. Para la recurrente, el Tribunal se aparta del sentido propio de las palabras del texto legislativo, cuando en su interpretación le asigna un erróneo significado a las voces "recomendación" y "aprobación".

**IV.-** Previo al conocimiento del fondo, conviene recordar el espíritu que anima a la Ley 7017 de 16 de diciembre de 1985, conocida como Ley de Incentivos para la Producción Industrial. Ella responde a la iniciativa del Estado para que las industrias manufactureras, pertenecientes a alguno de los sectores industriales definidos como prioritarios, contribuyan al desarrollo del país, a través del estímulo a la producción de bienes, de acuerdo con las necesidades del desarrollo nacional. Para el cumplimiento de este objetivo, la legislación dispuso de diversos mecanismos. Cada uno de ellos, como parte de un cúmulo de incentivos de diversa índole a los cuales se acogerían las industrias interesadas, previa solicitud a realizar ante la Autoridad Administrativa, definida como el Ministerio de Industria, Energía y Minas, hoy Ministerio de Economía. (doctrina de los artículos 1, 2, 3, 7 y 13 ibídem). Bajo este predicado, y habiéndose acogido la sociedad recurrente al incentivo consagrado en el ordinal 5 inciso a) del artículo 7 de la Ley 7017, pertinente es también transcribir su contenido, todo ello para una mejor ilustración y comprensión. El incentivo creado por esta vía, dispone: "...Previo recomendación de la Autoridad Administrativa, se podrán considerar como parte del pago del Impuesto sobre la Renta, los porcentajes especificados en el Reglamento, de los montos invertidos en los siguientes rubros: a) en maquinaria y equipo de planta que aumente la productividad o la capacidad productiva de la empresa, siempre que éstas se justifiquen..." (lo destacado no corresponde al texto original).

**V.-** De acuerdo con los elementos probatorios en los cuales basó su fallo el Tribunal, en especial el contenido en el aparte 3), se tiene que para el período fiscal 1990, Republic Tobacco Company solicitó a la Dirección General de Industrias del Ministerio de Economía, se le permitiera aplicar un crédito por ¢157.673.847,28 en forma diferida para los períodos fiscales 90, 91 y 92. Cada uno, por un monto de ¢52.557.949,00 por inversiones efectuadas en el período fiscal 90. Lo anterior, al amparo del artículo 45 del Decreto Ejecutivo No. 19588 MEIC, publicado en la Gaceta del 9 de mayo de 1990, el cual, en lo conducente señala: "... Los créditos al impuesto sobre la renta por concepto de lo establecido en el numeral 5, artículo 7 de la ley, serán aplicables al período fiscal en que hayan sido realizadas las inversiones. No obstante lo anterior, cuando sea muy elevado el monto de las inversiones realizadas en los rubros especificados en el inciso a) del numeral indicado, dichas inversiones podrán distribuirse por partes iguales entre este período y los siguientes. Para tal efecto la unidad productiva deberá solicitar a la Auditoría Administrativa que

recomiende la aplicación diferida del incentivo a que se refiere este artículo en la certificación que envíe a la Dirección General de la Tributación Directa..."(lo subrayado ha sido destacado en esta ocasión).

**VI.-** De especial relevancia resulta igualmente no perder de vista la naturaleza tributaria del incentivo en cuestión. Así lo ha reconocido la jurisprudencia de esta Sala en distintos fallos. Al respecto, pueden consultarse, entre otros, las resoluciones números 93-96 de las 15:30 hrs. del 28 de agosto, y 86-98 de las 15:00 hrs. del 19 de agosto. Dentro de esta tesis, según ha señalado la Sala, las normas tributarias deben interpretarse de modo restrictivo. Por ende, ha de excluirse cualquier intento hermenéutico basado en la analogía o en la paridad de razón. Ello, por cuanto se trata de beneficios de carácter excepcional. Constituyen una ventaja en provecho de un administrado, como excepción al principio general sobre el deber de contribuir a los gastos públicos. Como tales, han de ser reglas de aplicación literal o restrictiva (Sala Primera de la Corte, voto No. 162, de las 15:22 hrs. del 25 de setiembre de 1991). A su vez, en el voto No. 86-98 antes citado, se dispuso lo siguiente: "...

**IV.-** Esta Sala ha calificado los incentivos fiscales regulados en el artículo 7 inciso 5) de la Ley N° 7015 como típicos incentivos de naturaleza tributaria. Porque constituyen una ventaja en provecho 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. Esta Sala, por lo demás, en diversos pronunciamientos, con apoyo en los artículos 5 y 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ha sido enfática en respetar el principio de legalidad tributaria. Por tal motivo se ha recordado muchas veces la imposibilidad de crear tributos o exenciones por vía distinta a la de la ley expresa. Por esas razones resulta inadmisibles cualquier tipo de interpretación analógica..."

**VII.-** El punto en discordia y sobre el cual centra sus argumentos la empresa recurrente, gira en torno al valor jurídico de una omisión. Sea, la de pronunciamiento expreso por parte de la Autoridad Administrativa para diferir el crédito sobre el Impuesto sobre la Renta, que por reinversión de utilidades había efectuado Republic Tobacco Company para el período fiscal 1990. Según lo acreditado, la solicitud de diferimiento fue planteada ante la Dirección General de Industrias del Ministerio de Economía, Industrias y Comercio el 6 de febrero de 1991. Dicho órgano debía a su vez rendir un informe recomendando o declinando lo peticionado. Como éste no se dio, la casacionista interpreta, en ausencia de pronunciamiento, la configuración en su favor del silencio positivo, atribuyéndole efectos "aprobatorios" o "autorizatorios", vinculantes frente a la Administración Tributaria. Sobre el valor de estos informes, la Sala, en un asunto similar al presente, se ocupó del punto, pronunciándose en los siguientes términos: "...**IV-** Los informes que emitiera la Dirección de Asesoría Industrial del Ministerio de Industria, Energía y Minas, con ocasión de la solicitud de reconocimiento por reinversión de utilidades que hiciera la actora, no tienen efecto vinculante ni para la Administración Tributaria ni para los órganos jurisdiccionales, de tal suerte que la apreciación de su contenido constituye una labor discrecional..." (Sala Primera de la Corte, voto No. 107-91 de las 15:15 hrs. del 28 de junio). De igual manera resulta errado el planteamiento de la promovente al vincular la omisión de pronunciamiento a la configuración del silencio administrativo en aprobación de lo pretendido. A este respecto, también ha sido enfática esta Sala. En esta materia, ha afirmado, y por derivación del principio de legalidad tributaria, que se requiere de un acto positivo de la administración para la exención o el otorgamiento de los beneficios acreditables al impuesto sobre la renta; no puede deducirse ni mucho menos aplicarse por analogía ningún otro criterio (doctrina del voto 86-98 de las 15:00 hrs. del 19 de agosto). En el



sub-examine, recuérdese, la petición formulada el 6 de febrero de 1991 por la actora, está dirigida, no sólo a obtener la recomendación de diferimiento del crédito, sino también, el crédito mismo. Ello representa razón de más para exigir la concurrencia de un acto positivo, acto que si bien mediante oficio CAI No. 74-92 fue en un comienzo denegatorio, ante la revocatoria de la interesada, logra, en resolución del Ministerio de Economía de las 8:15 hrs. del 28 de junio de 1993, revertir lo resuelto anteriormente. La administración, finalmente, acepta por concepto de inversión acreditable al impuesto sobre la renta, un monto de ¢386.662.468,03, no obstante su omisión sobre la solicitud colateral de diferimiento del crédito.

**VIII.-** Por lo expuesto en los dos considerandos precedentes, inútiles resultan los demás argumentos esgrimidos, tendientes éstos a equiparar los términos "recomendación" con "autorización" y "aprobación", según propugna la casacionista en apoyo de su tesis. Empero, y a mayor abundamiento, la Sala repara en lo siguiente: para el caso en estudio, el infinitivo "recomendar" ha de ser analizado e interpretado en el sentido propio y técnico del término. No como la actora pretende. Su principal característica es su no vinculación. El jurista Manuel Ossorio en su obra, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales define la voz "recomendación", como "...aquél encargo para cuidar de una persona o atender un negocio de manera meramente rogativa...". Lo anterior torna por demás infructuoso el recurso planteado. Consecuentemente, y por lo expuesto, ninguna de las violaciones reclamadas con relación al fondo, cabría tener por acreditada en el sub-litem."



**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 MICHELLI Gian Antonio. Curso de Derecho Tributario. Editoras de Derecho Reunidas Caracas, 21. Madrid. 1975. Pp. 141-147.
- 2 QUERAT Juan Martín-LOZANO SERRANO Carmelo-TEJERIZO LÓPEZ Juan Manuel-CASADO OLLERO Gabriel. Curso De Derecho Financiero y Tributario. Decimo Novena Edición. Revisada y Puesta al Día. Editorial TECNOS. Madrid. 2008. Pp. 212-216.
- 3 PÉREZ DE AYALA José Luis. Derecho Tributatio I. Editorial Derecho Financiero. Madrid. 1968. Pp. 77-83.
- 4 VILLEGAS Héctor Belisario. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario. Octava Edición Actualizada y Ampliada. Editorial ASTREA de Alfredo y Ricardo Depalma. Buenos Aires, Argentina. 2002. Pp. 254-264.
- 5 SCHMÖLDERS Günter. Teoría General del Impuesto. Madrid Editorial de Derecho Financiero. 1962. Pp. 91-96.
- 6 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. Artículo 5.
- 7 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA. Sentencia número 1 de las nueve horas del diecinueve de marzo de dos mil siete. Expediente: 04-000375-0161-CA.
- 8 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SÉTIMA. Sentencia número 3 de las catorce horas veinte minutos del catorce de agosto de dos mil ocho. Expediente: 04-000280-0161-CA.
- 9 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia número 5 de las quince horas treinta minutos del cinco de enero de dos mil. Expediente: 96-001676-0014-CA.