



Informe de Investigación

Título: CRÉDITO TRIBUTARIO

Rama del Derecho: Derecho Tributario	Descriptor: Crédito Tributario
Tipo de investigación: Compuesta	Palabras clave: Crédito Tributario, Naturaleza, Características.
Fuentes: Doctrina, Jurisprudencia	Fecha de elaboración: 04/2010

Índice de contenido de la Investigación

1 Resumen.....	1
2 Doctrina.....	2
a) Naturaleza Jurídica de los Créditos Tributarios.....	2
Características.....	2
Medios de Prueba.....	3
3 Jurisprudencia.....	3
a) Finalidad, presupuestos y carácter excepcional.....	3
b) Análisis de las vías idóneas para la resolución de conflictos respecto a los créditos tributarios.....	10

1 Resumen

En el presente informe de investigación se recopila la información disponible acerca del crédito tributario, de esta manera se incorporan análisis acerca de su naturaleza, características y presupuestos, los cuales son extraídos de la doctrina y jurisprudencia nacionales.



2 Doctrina

a) Naturaleza Jurídica de los Créditos Tributarios.

[WONG]¹

El crédito fiscal corresponde a un crédito que se aplica contra el monto de la obligación tributaria. De conformidad con lo anterior, el crédito fiscal se aplica en la fase de extinción de la obligación tributaria y no en la fase de determinación de la impositiva, por cuanto aplica contra el monto adeudado por el contribuyente en relación con la obligación tributaria.

Al aplicar el crédito fiscal lo que se produce es una disminución cuantitativa de la obligación tributaria y se aminora directamente el monto e la cuota a pagar por concepto de impuesto.

Como fuese ya avalado en el capítulo anterior, el crédito fiscal constituye un beneficio que actúa como un elemento negativo en la cuantificación del importe de la obligación tributaria. De tal forma, el crédito fiscal puede ser utilizado por el Estado en el ejercicio de su potestad de fomento.

Características

Podríamos decir que el crédito fiscal posee las siguientes características:

- Debe cumplir con los principios reguladores de la materia tributaria. Como ejemplo de ellos, el crédito debe de cumplir con el principio de legalidad.
- Debe tratarse de sumas líquidas y exigibles o sea que estén precisadas en su cuantía y que su pago no pueda rehusarse conforme a Derecho. De tal forma el particular puede exigirle a la Administración la cancelación del crédito correspondiente.
- Forman parte de la fase de extinción de la obligación tributaria y no de su determinación o de su nacimiento por cuanto el crédito fiscal se aplica directamente contra el monto que debe de cancelarse por concepto de impuesto. Como se analizó anteriormente, el crédito fiscal no actúa para efectos del cálculo de la obligación tributaria del contribuyente sino que se concentra en disminuir el monto debido.
- En los créditos fiscales como incentivo se da la entrega de un valor (crédito otorgado) a cambio de la satisfacción del interés general. Existe así una obligación recíproca entre el contribuyente y la Administración. El primero participa de la actividad de fomento del Estado por cuanto desarrolla actividades que la Administración desea promover con el fin de lograr alcanzar fines de interés general, y a cambio de ello, la Administración le otorga un crédito contra el pago del impuesto, o sea un crédito fiscal.
- El crédito fiscal no es personal. De conformidad con lo anterior, el crédito fiscal de un contribuyente puede ser utilizado para el pago de impuestos de otra persona. El

fundamento de lo anterior se encuentra en el artículo 47 del Código de Normas y Procedimientos y el procedimiento aplicable consiste en una aplicación directa del crédito por parte del beneficiario y una comunicación dirigida al Departamento de Trámites Especiales del Ministerio de Hacienda indicando los detalles del traspaso del crédito. Esta última comunicación se efectúa con la presentación del formulario 401.”

Medios de Prueba

Para el reconocimiento de un crédito fiscal se requiere un medio de prueba idóneo que pueda asegurar la existencia de dicho derecho otorgado por el órgano que tiene a su cargo la administración de la actividad. Esta manifestación declara el derecho al crédito y especifica su monto. Entre algunos de los medios de prueba exigidos por la Administración para el reconocimiento del crédito fiscal como incentivo encontramos, por ejemplo, la aprobación de la Comisión Reguladora de Turismo en cuanto a inversiones turísticas.”

3 Jurisprudencia

a) Finalidad, presupuestos y carácter excepcional

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO]²

Extracto de la sentencia:

Resolución: No. 77-2005.

TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA. Segundo Circuito Judicial de San José, a las diez horas cincuenta minutos del dos de marzo del dos mil cinco.

III.-SOBRE LA ACCION: La actora funda su petición, en primer lugar, señalando que el "silencio positivo" de la Administración está regulado en los numerales 330 y 331 de la Ley General de la Administración Pública (L.G.A.P.), la doctrina es clara en señalar que ese instituto trata de un hecho jurídico que determina la producción de un acto administrativo, lo que produce a favor del individuo un verdadero derecho subjetivo que no puede ser ignorado por el Estado. Su ocurrencia se da, según la ley, cuando se trate de una autorización o aprobación en ejercicio de funciones de fiscalización y tutela; así el artículo 28 de la Ley de Incentivos para la Producción Industrial dispone que la decisión de la autoridad administrativa será comunicada al solicitante y en caso de "aprobación", se emitirá un decreto de calificación y beneficios; de manera que la norma aclara la naturaleza del acto administrativo, de conformidad con el contrato de producción, instrumento jurídico bilateral que contiene el conjunto de derechos, obligaciones y potestades que rigen las



relaciones entre las partes; así la intervención de la autoridad se refiere a una condición de eficacia de los derechos previamente establecidos en el contrato industrial. Indica que la Procuraduría General de la República, al resolver consultas, ha dicho que el Estado autoriza o aprueba la inversión para el crédito, constanding que es una actividad de fiscalización y tutela; por lo que cabe razonar que procede el silencio positivo. Señala que su gestión de crédito fue presentada el seis de marzo de mil novecientos noventa y ocho y fue hasta el nueve de marzo de dos mil uno que la Comisión Interinstitucional acordó recomendar la aprobación de la liquidación presentada por un monto parcial, mediando un período superior a tres años, de manera que ya había operado el silencio invocado; fuera del hecho, dice, de que de conformidad con el artículo 38 del Reglamento a la Ley de Incentivos, la Secretaría Técnica contaba con un plazo de ocho días para determinar si la solicitud reunía o no los requisitos, debiendo luego elevarla a la Comisión Asesora, que a su vez debía resolver en el término de quince días si recomendaba o no y luego remitir el asunto para ante el Ministro, en un plazo de cinco días, para que éste tomara la decisión y comunicara a los interesados, lo que en este caso no se observó, configurando la situación jurídica alegada. Agrega que lo anterior procede, aún si se considera la suspensión del plazo por una acción contra la normativa invocada ante la Sala Constitucional y aún tomando en cuenta que se les previno presentar documentación faltante, lo que cumplieron desde el veintitrés de marzo del dos mil. Dice que no fue sino hasta el veinticinco de enero de dos mil que el Área de Fomento rindió su informe de evaluación, luego la Comisión Asesora Interinstitucional adoptó la recomendación de aprobar sólo una parte hasta el nueve de marzo de dos mil uno, más de un año después, razones por las que ya había operado el silencio positivo y, ante ese acto aprobatorio presunto de su petición, la Administración no podía dictar un acto contrario y denegatorio de su derecho. Agrega que la acción procede pues, conforme a la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, el acto contra el cual se da el reclamo judicial es el definitivo, o sea el que les dio por agotada la vía administrativa. También señala que, de conformidad con la Ley de Incentivos dicha, su representada obtuvo el beneficio de un crédito sobre el impuesto sobre la renta por las inversiones realizadas hasta por un porcentaje igual al puntaje de calificación establecido por el Ministerio de Economía y su empresa siempre han cumplido con sus obligaciones, así su gestión fue en el sentido de que la maquinaria y el equipo solicitado aumentaba su capacidad productiva, pero su gestión fue rechazada por un monto que asciende a la suma de doscientos setenta y cinco millones sesenta y siete mil trescientos cuarenta y nueve colones con setenta y siete céntimos, lo que estima contrario a derecho, no solo por la existencia del silencio positivo a su favor, sino porque el equipo solicitado si cumplía con el requisito dicho; en el caso del "Proyecto de Expansión de la "Planta N ° 1 " se señaló el aumento de la manufactura y la reducción de costos, pero se rechazó la partida bajo el argumento de que había sido criterio de la autoridad que los planos, estudios técnicos y asesorías no son maquinaria ni equipo de producción, por lo que no se consideraron para los efectos del crédito, opinión que estiman contraria a la ley por violación a las reglas unívocas de la ciencia y la técnica, según establece el artículo 16 L.G.A.P.; pues si bien esos aspectos no son maquinaria, si son requisito indispensable para asegurar el éxito de las modificaciones pretendidas, por ende su petición estaba bien justificada; entender lo contrario sería oponerse a la lógica, la justicia o conveniencia. Acusa que el razonamiento del Estado distingue donde la ley no lo hace, restringiendo los derechos de la actora, ignorando la base técnica que debe preceder a toda inversión, lo que es conforme con el fin de la ley, que es estimular la producción de bienes según las necesidades del desarrollo nacional; lo que sólo se puede lograr con la utilización de los procesos adecuados, lo cual debe garantizarse con el criterio de expertos. Alega que un informe técnico rendido por funcionarios del Área de Fomento acogió los rubros de cañones de aire, polipasto, fabricación del silo, calorímetro, equipo de corte y equipo de limpieza de silos, no obstante, sin razón alguna se recomendó sólo el monto de diez millones cuatrocientos setenta y ocho mil novecientos treinta y dos colones con sesenta céntimos, cuando lo pedido fue por veinticinco millones ciento cincuenta mil treinta colones con treinta céntimos, por lo



que se debe acoger la totalidad. También se queja de que se dijo que el proyecto de expansión de la planta estaba capitalizado por menos del monto solicitado, lo que no es cierto. Se queja de que se rechazó el ítem de la "rompedora neumática" por ser equipo de explotación de cantera, supuestamente por no estar dentro del contrato de producción, lo que tampoco es correcto, si está incluido desde que se trata de la extracción de la materia prima de la industria, por lo que procede el crédito por seiscientos ochenta y seis mil quinientos noventa colones. En el mismo sentido reclama que no se admitió el costo de la "trinchera" por no ser parte del equipo de producción, pero en realidad se trata de una instalación de conservación del material extraído y si es parte del proceso industrial, por lo que se debe acoger la partida de ocho millones ciento noventa y ocho mil cuatrocientos ochenta y dos colones con veinticuatro céntimos. Refiere que tampoco se acogió el costo del "rompe grumos" con fundamento en que no estaba en funcionamiento y fue un fracaso, pese a que se reconoció su importancia y aplicación en el proceso y lo cierto es que sí trabaja en forma eficiente, por lo que se debe acoger la partida de tres millones novecientos noventa y un mil doscientos noventa y cuatro colones con cuarenta y cinco céntimos. En cuanto al "software", alega que se denegó pues durante la visita no se pudo determinar a qué correspondía, pero se reconoce que contribuye al incremento de producción, la verdad es que existe y es importante, por lo que también se debe admitir el crédito de dos millones ciento dieciocho mil setecientos cuarenta y nueve colones con dieciocho céntimos. Pide acoger la demanda y condenar al demandado al pago de las costas.-

IV.-SOBRE LA OPOSICIÓN. El representante del Estado se opone porque la Ley de Incentivos no contempla la situación del silencio positivo, así que no es aplicable al caso, además, el término aprobación del artículo 28 del Reglamento a la misma no lo es en sentido técnico, pues según la doctrina, dice se da cuando el acto aprobatorio es independiente del aprobado; sino que en este caso lo que se emite en realidad es una "recomendación", como ya ha dicho la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Dice que se trata de actos impugnables que por su naturaleza no pueden generar un derecho o acto presunto por el simple paso del tiempo, ya el mismo Tribunal Contencioso Administrativo ha dado su criterio de que no cabe la institución invocada en la aplicación de la ley dicha, también Casación se ha pronunciado en el sentido de que en materia tributaria la interpretación debe ser estricta, no pueden reconocerse beneficios por vía de analogía o silencio, sino sólo por actos positivos concretos, por lo que la pretensión carece de asidero legal. Agrega que en cuanto al reclamo por el "Proyecto de Expansión de la Planta No. 1", en relación al costo de planos, estudios y asesorías, lo cierto es que la norma que expresamente prevé el crédito se refiere a inversiones en maquinaria y equipo, sin que los medios utilizados para efectuar dicha justificación formen parte de la inversión, sino que son un requisito previo que el interesado deberá cumplir asumiendo los gastos, por lo que acusa de incorrecta la interpretación del actor. En cuanto a la "rompedora neumática", observa que, como se dijo en vía administrativa, no forman parte del contrato, pues el proceso de producción suscrito da inició con la molienda de los materiales y no con la extracción de éstos y tal instrumento jurídico contiene el conjunto de los derechos, obligaciones y potestades de las partes. Con relación a la "trinchera", alega que no fue recomendada porque se demostró que no constituye equipo de producción, como lo reconoce la propia actora, sino que es una medida preventiva, además no fue objeto del recurso de revocatoria y apelación ante la Administración, en el cual no se detalló el monto de los doscientos setenta y cinco millones sesenta y siete mil trescientos cuarenta y nueve colones reclamados y se limitó a cuestionar la denegatoria del polipasto, la rompedora neumática, los planos, estudios técnicos y asesorías, de manera que ante la ausencia de una disconformidad manifiesta, aunada a la omisión de argumentos de fondo que refutaran el rechazo, la autoridad se pronunció sólo sobre los ítemes objetados, por lo que estima improcedente la pretensión de discutir en la vía judicial la suma



rechazada por los aspectos no recurridos en la administrativa. Alega también sobre los demás rubros: la "rompe grumos", el rechazo se debió a que no estaba en funcionamiento y no alcanzó los fines perseguidos, del "software" tampoco se pudo constatar la existencia y utilidad; respecto a los "cañones de aire, la fabricación del silo, el calorímetro, el equipo de corte y de limpieza de silos", están dentro de los montos rechazados por falta de documentos, estar fuera del período o no haberse instalado, y en general se trata de ítemes que no fueron objeto de la apelación ante el Ministro; solo en cuanto al polipasto que se dejó pendiente hasta que la empresa presentará información sobre su utilidad. Razones por las que pide declarar sin lugar la acción con costas a cargo de la actora.-

V.-Considerando los alegatos propuestos, el Tribunal debe señalar que el alegato de la ocurrencia de silencio positivo de la Administración en materia tributaria no es nuevo, respecto del mismo hay varios pronunciamientos, tanto de este despacho como de Casación, no sólo en general, sino en particular respecto a la Ley de Incentivos y a su numeral 7 inciso 5 ° aquí en cuestión; inclusive se ha analizado el argumento de si el acto es una autorización o una recomendación, como se refiere en las citas que hace el representante del Estado, rechazando la tesis de la actora con base en la letra de la ley y la correcta interpretación de la misma según la doctrina y la lógica jurídica; al efecto, para evitar reiteraciones ociosas, cabe citar el voto de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia número 811-F-2003, de nueve horas cincuenta minutos del tres de diciembre de dos mil tres, que hace un amplio estudio de sus precedentes:

"III.-En un caso similar a este, según voto 329-F-2003 de las 14 horas 50 minutos del 11 de junio del 2003, esta Sala resolvió:

" IV.-En este motivo, en esencia la casacionista arguye violación de ley por parte del Tribunal Contencioso Administrativo al considerar que el crédito a aplicar sobre el Impuesto de la Renta debía ser calculado sobre los montos invertidos y no sobre la renta neta. El ordinal 7 de la Ley de Incentivos para la producción Industrial, en lo que interesa establece: "La presente ley ofrece a las empresas calificadas los incentivos siguientes: ¼ 5) Previa recomendación de la Autoridad Administrativa, se podrán considerar como parte de pago del impuesto sobre la Renta los porcentajes especificados en el Reglamento, de los montos invertidos en los siguientes rubros: ¼ " Esta Sala al respecto ha expresado: "El incentivo fiscal cuya aplicación aquí se discute, nace al amparo de lo que disponen los artículos 5 y 7 de la Ley N ° 7017 de 16 de diciembre de 1985. Junto con otros, fue concebido como un estímulo para la producción de bienes en armonía con las necesidades de desarrollo nacional. El que nos ocupa, confiere a las empresas calificadas, el derecho de considerar, previa recomendación de la Autoridad Administrativa, como parte del pago del Impuesto sobre la Renta, los porcentajes especificados en el Reglamento de aquella ley, de los montos invertidos, entre otros rubros, en maquinaria y equipo de planta que aumente la productividad o la capacidad productiva de la empresa, cuando tal incremento se justifique." (N ° 93 de las 15:30 horas del 28 de agosto de 1996) (¼). La redacción del inciso 5) del numeral 7 ibíd., no se presta a equívocos, de él se colige con claridad lo que el legislador plasmó, o sea, la aplicación del porcentaje asignado a la empresa, sobre el monto de la inversión aprobada para ese período. Mientras, en la especie, la recurrente pretende se le calcule usando como base el impuesto sobre la renta. De la denominación de la ley, se extrae que el interés del legislador era el de incentivar la producción industrial y en el inciso 5) del artículo 7, de manera específica premiar la inversión que se realizara durante un período fiscal determinado, por eso resulta lógica y



consecuente la posición de la Administración al interpretar esta norma. Si una compañía durante un período fiscal específico, realizó una pequeña inversión, no tenía sentido que al final obtuviera un elevado monto susceptible de aplicación como pago al impuesto sobre la renta, sólo por el hecho de haber obtenido grandes ganancias. Eso atentaría contra el verdadero espíritu de la ley. Aunque anteriormente se hubiera aplicado la fórmula cuya aplicación se demanda, lo pertinente, en este momento es seguir el derrotero marcado por ese órgano de la Administración, avalado por esta Sala, por ser acorde con el postulado normativo. Tómese en cuenta que el punto en discusión no es a dónde se aplica el monto de la inversión utilizada, pues es claro que ello sucede en el impuesto sobre la renta a pagar, lo que debe determinarse es la forma de calcular el crédito y en ello, la Sala expresamente indicó que era sobre los montos invertidos y autorizados. Por lo expresado, no es de recibo el yerro que se acusa. / V.-

Segundo, tercero y cuarto: Por estar estos agravios referidos al silencio positivo, se procede a desarrollarlos de manera conjunta. (...)/

VI.- $\frac{1}{4}$ Específicamente, en lo referente a su petición de recomendación del monto de reinversión industrial, esta Sala ha resuelto que los incentivos a los cuales hace alusión el inciso 5) del artículo 7 de la Ley de Incentivos para la Producción Industrial, eran de carácter tributario (ver sentencias número 93 de las 15 horas 30 minutos del 28 de agosto de 1996, 86 de las 15 horas del 19 de agosto de 1998). Con respecto a lo que resuelve la Comisión Asesora, importa hacer una breve referencia a la naturaleza de este tipo de incentivos. Se trata de una ventaja en provecho de un administrado, únicamente puede ser concedido si el hecho específico se conforma estrictamente al supuesto fáctico de la norma autorizante. Este rigor de correspondencia se justifica en el carácter excepcional del beneficio, por lo que la normativa correspondiente debe interpretarse en forma restrictiva, de ahí, que ni por vía de analogía ni por paridad de razón pueda ser ampliado su alcance a situaciones que no estén expresamente contempladas 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 enfatizado (sic) 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.” (N ° 5 de las 15 horas 30 minutos del 5 de enero del 2000). Sobre el silencio positivo en materia tributaria, este órgano jurisdiccional ha expresado: “ $\frac{1}{4}$ 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.” (N ° 5 de las 15 horas 30 minutos del 5 de enero del 2000). Sobre dichos incentivos se ha resuelto también, que: “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 (N ° 162 de las 15 horas 22 minutos del 25 de setiembre de 1991). De todas formas, en la especie se observa que la Comisión Interinstitucional emitió la recomendación estipulada en la ley. Dicho documento se aportó al proceso y con base a éste se calculó el crédito a aplicar sobre la renta del período 95. Por lo antes expresado no es posible concordar con la tesis del silencio positivo. Este no opera en materia de tributos, que de por sí, está excluida de la Ley General de la Administración Pública (ver Decreto Ejecutivo N ° 9469-P de 18 de diciembre de 1978). Debido a esto no se presenta interpretación indebida del inciso d) del ordinal 367, ni la falta de aplicación de los artículos 139, 330 y 331 de esta ley; siendo lo pertinente el rechazo de los agravios esbozados al respecto. / VII.-



Con respecto a la indebida interpretación del numeral 28 de la Ley 7017, que a la letra dice: “La decisión de la Autoridad Administrativa le será comunicada al solicitante. En caso de aprobación se emitirá un decreto de calificación y beneficios que contendrá la información indicada en el Reglamento. Dicho decreto entrará en vigencia previa aceptación por escrito por parte del solicitante a partir de su publicación en el Diario Oficial “La Gaceta”. Este decreto no implicará derechos adquiridos en lo que a concesión de beneficios se refiere.”. Con base en la parte final del numeral transcrito, el Tribunal Superior, ha considerado, se trata de una recomendación que no tiene la naturaleza jurídica de autorización. Ya esta Sala en sentido similar ha expresado: “ $\frac{1}{4}$ el infinitivo “recomendar” ha de ser analizado e interpretado en el sentido propio y técnico del término. No como la actora lo 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 “ $\frac{1}{4}$ aquel encargo para cuidar de una persona o atender un negocio de manera meramente rogativa $\frac{1}{4}$ ”. (N ° 96 de las 15 horas 30 minutos del 5 de enero del 2000). Por tanto, no puede otorgársele a la norma bajo estudio otro carácter distinto y en consecuencia este agravio no es de recibo. $\frac{1}{4}$ ” (La negrita y el subrayado no son del original).-

En consecuencia, se debe rechazar el fundamento propuesto por la accionante en este aspecto.-

VI.-Con relación a otros alegatos, en primer lugar, se debe considerar que al analizar los hechos se observa que entre lo pretendido como crédito al impuesto y lo certificado en autos hay una diferencia de cerca de seis millones de colones, adicionalmente, se ha señalado en el considerando segundo que entre los gastos certificados que se pretenden justificar hay varios que carecen de relación con el desarrollo de la empresa; finalmente, se debe comentar que la pretensión de que se acoja la totalidad de la supuesta inversión del actor es contradictoria en si misma, cuando en sus alegatos reconoce que solo tiene derecho al porcentaje equivalente al puntaje otorgado, o sea al sesenta por ciento de lo que demuestre y se apruebe (artículo 1 ° inciso d., del Contrato de Producción entre las partes y hecho probado 19). Ahora bien, la cita transcrita en el considerando anterior, de paso analiza y resuelve otro alegato del actor, con relación a lo invertido en el "Proyecto de Expansión de la "Planta N ° 1", en concreto sobre el reconocimiento de los gastos en planos, estudios técnicos y asesorías. Al efecto, el despacho tiene muy claro y está fuera de discusión que para la compra, instalación y puesta en funcionamiento de maquinaria nueva en una industria de grandes proporciones, es necesario y lógico consultar expertos, obtener asesorías, planear, organizar y revisar todo el proyecto, lo que puede suponer un costo inclusive superior al mismo equipo nuevo; no obstante este aspecto no es lo que se discute, la Administración rechazó el ítem simplemente porque el mismo no es parte de los rubros previstos en el convenio de producción. La ley de Incentivos para la Producción Industrial (No. 7017), en su artículo 7 ° inciso 5 ° prevé que, previa 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: " $\frac{1}{4}$ a) maquinaria y equipo de planta que aumente la productividad o la capacidad productiva de la empresa, siempre que éstas se justifiquen." La norma no prevé la inversión en planos, proyectos, asesorías o similares, solamente en maquinaria o equipo, pretender por medio de una interpretación extensiva que la exoneración o crédito cubre otros aspectos es intentar una exoneración tributaria por vía de analogía, lo que es ilegal y antijurídico, como la cita de Casación refiere.-



VII.-Se pretende con lo argumentado la anulación de los actos y declarar la procedencia de deducir lo financiado en cañones de aire, fabricación del silo, calorímetro, equipo de corte y de limpieza de silos, trinchera, rompe grumos y software, petición que carece de fundamento jurídico en cuanto tales extremos no fueron discutidos ante el Estado. En efecto, la actora presentó inicialmente su recurso sin dar razones y luego, por escrito aparte ante el Ministro de Economía Industria y Comercio, indicó cuales eran: " ¼ los argumentos de fondo que justifican nuestro Recurso de Revocatoria y apelación", y en él sólo se reclamó concretamente el rechazo de los créditos relativos al el polipasto, la rompedora neumática, los planos, estudios técnicos y asesorías; por ende, fuera de estos últimos, tales rubros no son parte del acto que agotó la vía administrativa, de manera que su discusión en esta instancia es inadmisibile.-

VIII.-En cuanto al monto referido al artefacto denominado "polipasto", tampoco se puede conocer, por cuanto los actos impugnados no lo denegaron realmente, sino que se postergó la resolución de la gestión en este punto, para definirla una vez que se comprobara su utilidad, de manera que no agotan la vía sobre este extremo en concreto. Respecto a la petitoria con relación a todos estos aspectos comentados, considerando que no tienen fundamento jurídico en cuanto a la pretensión de fondo, o procesal en algunos casos como se ha razonado, procede acoger la defensa de falta de derecho y declarar sin lugar la demanda.-

IX.-No obstante la conclusión anterior, merece consideración aparte lo cuestionado con relación a ítem "rompedora neumática", cuyo costo fue rechazado por no ser parte del proceso de producción referido en el convenio de producción. Al respecto, se puede leer en dicho instrumento:

"Artículo 3 ° Para disfrutar de los beneficios enumerados en el artículo 10 de este acuerdo Cementos del Pacífico, S.A. debe cumplir con las siguientes obligaciones; ¼

b) Para producir en la planta industrial cemento portland, clinker y carbonato de calcio y utilizando las siguientes materias primas e insumos:

Proceso Productivo

La empresa producirá cemento portland y clinker mediante el siguiente proceso:

Molienda y homogenización de los materiales obtenidos de la cantera y almacenamiento del mismo en bodega de materia prima, de la bodega se transporta el material al molino de crudo y de este se pasa a los sitios de almacenamiento. El material almacenado se somete posteriormente a un proceso de cocción para producir el clinker al cual se le adiciona el yeso y otros agregados, finalmente el proceso así obtenido se somete a un proceso de molino, granulado y empaclado. ¼ "
(La negrilla no es de original).-

El texto en cuestión determina un beneficio para la petente, sujeto a una condición: producir cemento y sus variables en forma industrial, acto seguido determina el proceso productivo, el cual se refiere a la molienda y homogenización de la materia prima que refiere como a los "materiales obtenidos en la cantera"; razón por la que el actor entiende que la extracción de la materia prima está incluida en la fórmula de fabricación; criterio opuesto al de la Administración, que considera que el texto se refiere sólo a partir de la molienda. Al efecto, se razona que es cierto que la

actividad de cantera es esencial parte de la operación, pero se debe confirmar el criterio estatal, pues el convenio referido, al acordar el crédito que se pretende, en su artículo primero inciso d), remite expresamente al artículo 7 ° inciso 5 ° de la Ley de Incentivos Industriales, el cual regula sólo a "maquinaria y equipo de planta", excluyendo entonces el de campo, por que respecto a este extremo también se debe acoger la defensa de falta de derecho.

X.-En conclusión, no son de recibo los alegatos del actor y procede la defensa del Estado, se debe rechazar la acción en todos sus extremos. Consecuencia de lo anterior, visto que las pretensiones carecen de fundamento se debe imponer al actor el pago de las costas.-

POR TANTO

Se acoge la excepción de falta de derecho. Se declara sin lugar la demanda en todos sus extremos. Se condena al vencido al pago de ambas costas.

b)Análisis de las vías idoneas para la resolución de conflictos respecto a los créditos tributarios

[SALA CONSTITUCIONAL]³

Extracto de la resolución:

Resolución: 2002-05646

SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las catorce horas con cincuenta y cinco minutos del doce de junio del dos mil dos.

"I.-Objeto del recurso.- El recurrente reclama en esta vía que la falta de fundamentación de la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo N° 53-2002-P de las diez horas treinta minutos del trece de febrero de dos mil dos –la que acreditó a favor de la amparada el 50% del crédito tributario que ésta solicitó-, violenta en perjuicio de su representada el derecho de petición y el debido proceso.

II.-Discusiones como la que se plantea en este amparo pueden ser conocidas por este Tribunal solo en aquellas oportunidades donde se produzca una arbitrariedad evidente, como podría ser la ausencia de fundamentación en la decisión, lo cual a criterio de este Tribunal no es el caso en estudio. En este orden de ideas, estima la Sala que al disponer la Sala Primera del Tribunal Fiscal administrativo en la resolución impugnada que:

"...Con la prueba que se acompaña, del Area de Fomento Industrial del Ministerio de Economía, Industria y Comercio, y de acuerdo con lo resuelto por este Tribunal en la resolución número 24-



2002P de las 15:00 horas del 24 de enero de 2002, en donde expresamente se indicó, en relación con el ajuste por REINVERSION DE UTILIDADES, que en el momento en que se produjera la recomendación de aquella oficina, el contribuyente podría solicitar el reconocimiento del crédito correspondiente; y habiéndose producido el mismo, mediante resolución del Area de Fomento Industrial, Ministerio de Economía, Industria y Comercio de fecha 7 de setiembre del año 2001 por el cual se recomienda la suma de ¢ 1.395.984.239, 28 (mil trescientos noventa y cinco millones, novecientos ochenta y cuatro mil doscientos treinta y nueve colones con veintiocho céntimos), correspondiente al período fiscal 98, suma sobre la cual se reconoce el puntaje de calificación del 50%, sea un crédito resultante de ¢ 697.992.119, 64 (seiscientos noventa y siete millones novecientos noventa y dos mil ciento diecinueve colones con sesenta y cuatro céntimos), este Tribunal, de acuerdo con el valor probatorio que le da la ley y la jurisprudencia a dicha recomendación, acoge la misma y en consecuencia revoca parcialmente la resolución recurrida, con relación al ajuste denominado reinversión de utilidades período fiscal 98, reconociendo un crédito fiscal por la suma indicada..." la sentencia impugnada satisface la exigencia que a criterio del recurrente se echa de menos. Según ha reconocido esta Sala "...está bien que la argumentación, esto es, la motivación contenida en el acto que se impugna, no se comparta por la recurrente. Sin embargo, no compartir una resolución, valga insistir, discrepar de sus conclusiones o del mismo apoyo normativo y fáctico que le sirve de fundamento, no significa que la resolución sea inmotivada o carente de legitimación como para que sea revisable en el amparo...". En casos como el de estudio lo protegible en la vía de amparo, como constitutivo de una violación a los artículos 27, 39 y 41 de la Constitución Política, sería que la resolución estuviera ayuna de fundamentación, o, en un caso extremo, que su texto fuera un mero ropaje gramatical, sin ningún sentido, apenas para mal disimular aquella falta de fundamentación, lo que no es el caso. Si el recurrente considera que el pronunciamiento dictado por la autoridad recurrida, carece de la fundamentación necesaria, o se encuentra de alguna manera disconforme con lo dispuesto, ello constituye un asunto que no compete ventilarse ante esta Jurisdicción, sino en la vía de legalidad correspondiente. Por lo expuesto, el recurso debe desestimarse como en efecto se hace."

ADVERTENCIA: El Centro de Información Jurídica en Línea (CJUL 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. CJUL 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 CJUL en Línea, el usuario(a) declara expresamente que conoce y acepta las restricciones existentes sobre el uso de las obras ofrecidas por el CJUL 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.

FUENTES CITADAS

- 1 WONG ON, María Gabriela. Créditos Fiscales como Incentivo Estatal. Tesis para optar al grado de licenciatura en Derecho. Ciudad Universtaria Rodrigo Facio. Facultad de Derecho, 1998, pp 109-113
- 2 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA. Resolución: No. 77-2005. Segundo Circuito Judicial de San José, a las diez horas cincuenta minutos del dos de marzo del dos mil cinco.
- 3 SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución: 2002-05646. San José, a las catorce horas con cincuenta y cinco minutos del doce de junio del dos mil dos.