

## Informe de Investigación

### TÍTULO: FUNDAMENTO LEGAL DE LAS EXONERACIONES TRIBUTARIAS

<b>Rama del Derecho:</b> Derecho Tributario	<b>Descriptor:</b> Exenciones Fiscales
<b>Palabras clave:</b> Exoneración, Tributo, Impuesto, Fiscal, Incentivo Fiscal.	
<b>Fuentes:</b> Doctrina y Jurisprudencia	<b>Fecha de elaboración:</b> 14/12/2011

### Índice de contenido

<b>1. RESUMEN.....</b>	<b>1</b>
<b>2. DOCTRINA.....</b>	<b>1</b>
a) Definición de incentivo tributario.....	1
b) Fundamento de las exenciones.....	4
c) Pérdida del derecho de gozar de incentivos fiscales.....	17
<b>3. JURISPRUDENCIA.....</b>	<b>18</b>
a) Distinción entre exención tributaria y no sujeción impositiva.....	18
b) Exoneración para las empresas establecidas en zonas francas.....	21
c) Derogación de incentivos fiscales.....	25
d) Improcedencia de exención por interpretación analógica.....	31
e) Inaplicabilidad del silencio positivo a exoneraciones y beneficios tributarios.....	35
f) Régimen de exoneraciones y beneficios tributarios conforme a los principios constitucionales.....	38

#### 1. RESUMEN

A lo largo del presente informe se incorpora información doctrinal y jurisprudencial relativa a las exoneraciones tributarias y sus principales postulados. En este sentido, se aborda el fundamento que subyace a los incentivos fiscales y sus principales características, al tiempo que se incorporan distintos extractos jurisprudenciales donde se aborda el tema de su procedencia, aplicabilidad y relación con principios constitucionales.

## 2. DOCTRINA

### a) *Definición de incentivo tributario*

[TOSCANO SORIA, L.]<sup>1</sup>

“Un incentivo en términos generales, es lo que mueve a desear o hacer una cosa. Desde el punto de vista jurídico tributario, el incentivo puede entenderse de dos formas: como un estímulo que busca fomentar determinadas actividades económicas o impulsar el desarrollo de algunas zonas geográficas; y, como un premio o recompensa que se ofrece por el cumplimiento oportuno de una obligación tributaria.

Para efectos de esta investigación, circunscribiremos el elemento característico del incentivo tributario, a la intención de impulsar o fomentar una actividad para lograr el desarrollo de la misma. Este factor moral del incentivo ha sido denominado por los tratadistas del derecho tributario como "animus adjuvandi", con el que se quiere catalogar a la intención del legislador de conceder un trato tributario pre-ferencial, tendiente a lograr el fomento de algunas actividades sobre otras, en el contexto socioeconómico de un país.<sup>1</sup>

Las medidas empleadas por el legislador para tal fin son tratamientos preferentes reflejados en las figuras tributarias de exenciones, beneficios, deducciones y desgravaciones aplicables a todo tipo de tributo (impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejora).

Resulta evidente que los incentivos tributarios, al tener como elemento material a la institución jurídica del tributo, son igualmente afectados por el principio de legalidad o reserva de Ley, lo cual implica que la facultad de crearlos es exclusiva del Estado, el cual la ejerce mediante Ley.<sup>2</sup>

Los incentivos tributarios responden a la política fiscal de un país, en la que se contraponen: por una parte, la necesidad de un mejor ingreso fiscal para reducir el déficit, puesto que con la concesión de estímulos el Estado deja de percibir dineros que eventualmente pueden ser destinados a otros fines; y, por otra, la necesidad de establecer políticas económicas de fomento, estimulando a los particulares para que estos desarrollen ciertas áreas económicas que repercuten en el desarrollo socioeconómico del país, y al mismo tiempo evitan un mayor gasto público, ya que el Estado no se ve obligado a invertir con sus propios recursos.

En el segundo caso, el Estado sacrifica sus posibilidades fiscales para beneficiar al sector privado atrayendo capitales hacia nuevas inversiones en actividades, sectores productivos o zonas geográficas considerados de gran importancia.



Los incentivos fiscales son utilizados en lugar de las subvenciones o subsidios directos que son difíciles de aplicar, implican mayor gasto para el Estado y no siempre permiten una distribución equitativa y general.<sup>3</sup>

En el contexto de la economía mundial, si los países industrializados establecen incentivos, esto menoscaba la posibilidad de competencia en el mercado internacional de productores que en sus países no disfrutaban de los mismos estímulos.<sup>4</sup>

Esto se debe al proceso de globalización y a las exigencias que ello implica para la adaptación de las economías a las nuevas circunstancias mundiales del comercio, la producción y la inversión. Las fuerzas de globalización afectan la política tributaria de los países, obligándolos a la modernización de las instituciones como respuesta a estas exigencias mundiales. Dentro de este proceso se advierte que los incentivos tributarios juegan un papel sumamente importante.

Es evidente sin embargo, que una de las consecuencias del enfoque competitivo que presentamos es el deterioro de las finanzas públicas, debido a que los incentivos fiscales excesivos generan una importante disminución de los recursos del Estado, situación contrapuesta a las exigencias actuales de gasto público.

Resulta importante lograr una relación costo-beneficio equilibrada en el empleo de incentivos tributarios, ya que el problema de la mayoría de los países en desarrollo es la baja tributación que agrava la situación de las finanzas públicas.<sup>5</sup>

Cabe señalar que parte de la doctrina tributaria, ha denominado a los incentivos tributarios como "gastos fiscales", lo que constituye una importación lingüística, que proviene de la traducción al castellano del término "Tax Expenditures" introducido en la teoría de la Hacienda Pública por el profesor de Harvard Law School Stanley S. Surrey cuando era Ayudante del Secretario del Tesoro del Gobierno de los Estados Unidos en materia de política fiscal, en el año 1968.<sup>6</sup>

Esta terminología denota, en una forma generalizada, los gastos estatales hechos a través del sistema fiscal para conseguir objetivos económicos y sociales, y que ocasionan una reducción en los ingresos porque afectan a los tributos, elementos de gran importancia en el Presupuesto del Estado; no debemos olvidar que en América Latina los ingresos tributarios han constituido el grueso de los recursos públicos, fuera de los que provienen de importaciones agrarias y mineras de productos relevantes.<sup>7</sup>

Una vez que hemos analizado brevemente el contexto jurídico y la realidad económica que rodea los incentivos tributarios podemos ensayar una definición que resuma la institución jurídica que pretendemos exponer en esta investigación. Para tal efecto, nos parece acertado acudir al concepto expuesto por el doctor Diego Al-meida Guzmán:

Por incentivos tributarios se entiende aquellas medidas de política fiscal, que revertidas en normas jurídicas expedidas por órgano legislativo competente, establecen una diferenciación en el tratamiento tributario en beneficio de una actividad económica, zona o región geográfica en relación con otras, con el propósito de fomentar su desarrollo en atención a la importancia que revisten tales actividades, zonas o regiones para el desarrollo socioeconómico integral de un Estado.”

### **b) Fundamento de las exenciones**

[LOZANO SERRANO, C.]<sup>2</sup>

“Dos han sido los pilares dogmáticos que han guiado la labor de los juristas en la búsqueda de un fundamento de justicia a las exenciones. El primero, obvio, consiste en el empleo de los logros habidos en la formulación de los principios materiales tributarios; el segundo, en el ya mencionado enfoque de la exención como instituto contrapuesto al tributo, como negación del deber de contribuir, lo que en muchos casos ha conducido a encontrar el fundamento de la exención en la ausencia de los principios y criterios que inspiran ese deber de contribuir.

#### 1. Principio de capacidad económica

No es en absoluto coincidencia que el período en que peor prensa tuvo entre la dogmática jurídica la figura de las exenciones fuera precisamente el que ha sido caracterizado como de predominio del formalismo jurídico tributario. Como es de sobra conocido, la reacción frente a los iuspublicistas alemanes que configuraban el tributo como mera relación de poder, fue la de afirmar, por un lado, la juridicidad de las normas tributarias, que tras la obra capital de Vanoni ya no se pone en cuestión; por el otro, sentar las bases para entender la relación tributaria como verdadera relación jurídica, construyendo la misma en torno a la categoría de la obligación propia de la teoría general del Derecho. Aportaciones como las de Hensel y Nawiasky en la doctrina germánica, o las de Griziotti y, definitivamente, Giannini, en la italiana, constituyeron pasos irreversibles en la construcción del tributo como categoría jurídica.

Estos esfuerzos, sin embargo, quedaron alejados de la preocupación por la búsqueda de un fundamento de justicia material en el tributo, que al entenderse como manifestación de la potestad de imperio del Estado, colocaba en

una difícil situación las exenciones, con las secuelas ya aludidas de dificultar su engarce en el naciente sector del ordenamiento jurídico<sup>26</sup>.

El punto de inflexión que se produce en la década de los sesenta, por obra principalmente de la doctrina italiana<sup>27</sup>, potenciado en España por una cuidada reelaboración<sup>28</sup>, va a colocar el principio de capacidad contributiva en el centro

del ordenamiento tributario, erigiéndolo en el principio de justicia de los tributos y en condición de legitimidad de los mismos.

A salvo de las innumerables matizaciones que cabría hacer entre las diversas posturas, dicho principio es entendido, en sus primeras formulaciones, como una limitación al legislador a la hora de seleccionar hechos imponibles, de forma que éstos han de consistir en índices expresivos de la capacidad económica, entendida como cualidad objetiva del presupuesto de hecho del tributo; además de ser criterio de medición de la carga tributaria, que ha de ajustarse a esa manifestación de riqueza sobre la que se impone el gravamen<sup>29</sup>.

Siendo, por tanto, indispensable que el objeto del tributo exprese no sólo la aptitud genérica para contribuir sino también la aptitud específica para soportar la carga tributaria<sup>30</sup>, es una consecuencia casi evidente que en los supuestos en que no existe dicha capacidad contributiva se exima de tributar. A ello responden los mínimos exentos, cuya legitimidad está fuera de toda duda en cuanto suponen la ausencia del criterio rector y justificador de la tributación. Más aún, en cuanto que el principio de capacidad contributiva tiene acogida constitucional, puede afirmarse que también el mínimo exento goza de este respaldo, constituyéndose en exigencia lógica, jurídica y de justicia del mencionado principio<sup>31</sup>. Puesto que éste no ofrece, en su formulación constitucional, una medida concreta de qué debe entenderse por capacidad contributiva, y es el legislador el que debe definirla a efectos de un determinado tributo, los supuestos en que se manifieste ese índice de riqueza en abstracto, pero sin llegar a integrar el contenido del mismo fijado por la norma, serán acreedores de una exención.

Se obtiene, de esta forma, por ausencia de la capacidad contributiva, el fundamento que explica y legitima la exención en el caso de los mínimos exentos. Lo que no llega, sin embargo, a explicarse es que si en éstos no se da la capacidad contributiva que el legislador ha definido como presupuesto de hecho del tributo, y éste ha de consistir en una manifestación de aquélla, en los casos aludidos más que una exención debería haberse articulado un supuesto de no sujeción. Si, en efecto, la aptitud para contribuir, que el legislador tiene en consideración, parte de un determinado nivel de capacidad contributiva, la ausencia del mismo no indica sino que esa capacidad falta y, por ende, falta el fundamento del tributo que expresa su presupuesto de hecho; a menos que éste se formule genéricamente como realización en abstracto del índice de capacidad contributiva de que se trate y sólo posteriormente se perfile la definición de la misma fijando ese mínimo exento.

Este fenómeno resulta de más fácil comprensión a medida que la capacidad contributiva va dejando de considerarse como cualidad objetiva del presupuesto de hecho del tributo para ir entendiéndose como cualidad del sujeto tributario<sup>32</sup>, a

la cual deben acomodarse la carga en que el tributo consiste o, incluso, no ya cada uno de los tributos sino el conjunto de los mismos que sobre él recaen<sup>33</sup>.

Si a ello se une el hecho, registrado en todos los sistemas fiscales modernos, de tender, por una parte, a impuestos sintéticos cuyo hecho imponible sea omnicomprendido de un índice de capacidad económica, y, por la otra, a lograr la personalización del gravamen, la existencia de mínimos exentos es casi una exigencia de este principio de justicia. Más aún cuando la mencionada cualidad no se asimila a la mera presencia de ese índice indicativo, sino que se concreta para cada sujeto atendiendo a los recursos empleados con fines productivos (Gaffuri), o minorándola en los gastos necesarios para su obtención (Marsaglia), e incluso en aquellos gastos personales según las exigencias económicas y sociales de la Constitución (Moschetti).

Se provoca así, en realidad, una auténtica redefinición de la capacidad económica sujeta a gravamen, que si a la hora de fijar el hecho imponible del tributo se incluye en su totalidad va a verse posteriormente recortada por la existencia de estos mínimos exentos (como en el Impuesto sobre el Patrimonio español) o por la exención que recae sobre elementos de primera necesidad (por ejemplo, en el art. 8.º de la Ley del IVA) o por deducciones de la cuota (gastos de enfermedad, familiares o personales en el IRPF). En conjunto, se trata de supuestos en que el propio principio de capacidad económica aparece como legitimador de la exención o del beneficio, a través de la contemplación de determinadas magnitudes o circunstancias que suponen una minoración de la capacidad económica y que inciden sobre ésta determinando su ausencia o su presencia en menor medida<sup>34</sup>. Se logra con ello una personalización del gravamen y una adecuación de la genérica definición de capacidad económica a su plasmación concreta en cada contribuyente.

En conclusión, es dicho principio el que fundamenta no sólo los mínimos exentos sino también aquellas otras exenciones, incluso articuladas como reducciones de la base, bonificaciones y deducciones de la cuota (que configuradas sobre el mandato de la norma tributaria no dejan de operar una redefinición de la capacidad económica que se somete al gravamen), que son previstas por el ordenamiento en atención a circunstancias personales y familiares, a gastos y recursos de primera necesidad y, en definitiva, a lo que se ha dado en llamar el «mínimo vital», según los cánones y parámetros con los que la Constitución perfila una existencia digna<sup>35</sup>.

## 2. Principio de igualdad

Además de principio general de los ordenamientos, el principio de igualdad ha sido considerado especialmente relevante en el ámbito tributario, bien como en el caso alemán, cuya Constitución lo erige en principio de justicia tributaria, bien como en



Italia y España, asociado a otros principios.

A partir, en efecto, del artículo 53 de la Constitución italiana, que coloca la igualdad y la capacidad económica como principios básicos del ordenamiento tributario, se ha desarrollado una amplia literatura sobre si este último es la concreción en el ámbito tributario del primero<sup>36</sup>, o si, por el contrario, no llega a agotar su contenido<sup>37</sup>, no faltando, en fin, quienes entienden como independientes a ambos principios, que tendrían así unos objetivos y un ámbito de aplicación diferenciados<sup>38</sup>.

En el caso español, la formulación del artículo 31 de la Constitución, que junto a la capacidad económica (ya no «contributiva») proclama el objetivo de un sistema tributario «justo, inspirado en los principios de igualdad y pro-gresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio», junto a la introducción de criterios de justicia en el gasto público, ha venido a reforzar un cierto proceso de relativización de la capacidad económica como principio exclusivo de justicia de los tributos<sup>39</sup>. Proceso que ya con anterioridad había encontrado importantes argumentos<sup>40</sup>, derivados incluso de la propia inconcreción de la capacidad económica, tanto respecto de su contenido<sup>41</sup> como en relación con si debía predicarse de todos los tributos (Bujanda, Cortés, Maffezzoni, Arche), sólo de algunos de ellos, considerados manifestación del deber de contribuir (Moschetti, Marsaglia) o si era exigible en cada tributo o sólo como resultado global del conjunto del sistema (La Rosa).

Así lo ha confirmado también la ya estimable jurisprudencia constitucional que en los últimos años ha venido ocupándose de subrayar la posición del principio de igualdad como verdadero fundamento del ordenamiento jurídico español, según reza el artículo 1.1 de la Constitución, y de concretar su contenido en diversos sectores, entre ellos el tributario<sup>42</sup>.

A este respecto, el Tribunal Constitucional, siguiendo una notable doctrina<sup>43</sup>, parte de considerar que la igualdad no sólo es un límite al legislador, sino también un derecho fundamental del ciudadano, conectando su mención en el artículo 31.1.º con la genérica del artículo 1.º y con la del 14. Lejos, sin embargo, de agotar el contenido del principio en su aspecto formal de igualdad ante la ley y en la aplicación de la ley, el Tribunal reconoce también el contenido sustancial del principio como exigencia de perseguir una igualdad real entre los españoles, según proclama el artículo 9.2.º de la Constitución, lo que impide, obviamente, reducirlo a una mera uniformidad<sup>44</sup>.

Con estas premisas, el principio de igualdad no sólo prohíbe discriminaciones no justificadas o arbitrarias, sino que incluso exige en ciertos casos operar discriminaciones, cuando con ellas se trata de hacer efectivo el principio. No se trata, por consiguiente, de que esa «igualdad en la posición jurídica básica» de los

ciudadanos deba ceder en ciertos casos ante otros principios constitucionales, sino que es contenido del propio principio el que la ley prevea un trato desigual para quienes están objetivamente en situación de desiguales.

La cuestión se centra, por tanto, no en averiguar si existe o no discriminación, sino en si ésta puede considerarse racional y objetivamente fundada. Fundamento que no puede derivar sino de los criterios y principios recogidos en la propia Constitución. En ese sentido, es admisible que, a tenor de alguno de los principios constitucionales, la ley establezca un diferente tratamiento, y eso ocurre precisamente en el campo tributario, donde las diferencias de capacidad económica exigen un trato discriminatorio por parte de la norma. Pero como el propio Tribunal recuerda<sup>45</sup>, esa situación de desigualdad frente a la que la ley introduce la discriminación no sólo debe juzgarse a partir de las concretas normas que regulen la materia de que se trate (en este caso, las tributarias), sino también atendiendo a todo «el ordenamiento jurídico vigente». Sería, pues, conforme con el principio de igualdad una norma tributaria que introdujera un distinto tratamiento entre sujetos que, si en el ámbito fiscal se encuentran en posiciones idénticas — por tener igual capacidad económica— registraran diversas situaciones a la luz de otros sectores jurídicos o de fines y principios integrados en otra rama del ordenamiento.

Proyectando todo este contenido del principio de igualdad sobre nuestro objeto de estudio, puede ser fácilmente comprensible la posición de quienes encuentran en la exención no un ataque o una violación al principio de igualdad sino, bien al contrario, un instrumento a través del cual la ley tributaria puede hacer efectivo dicho principio. Esta tesis, cuya formulación más acabada se debe a La Rosa <sup>46</sup>, aunque también cuenta con otros defensores<sup>47</sup>, sitúa, en efecto, el fundamento de las exenciones en el propio principio de igualdad. Concebida aquélla como un trato discriminatorio que efectúa la norma tributaria, y siendo contenido del principio de igualdad esa disparidad de trato por criterios justificados, la exención puede convertirse, efectivamente, en un medio para evitar la excesiva uniformidad que podría derivarse para quienes realizan el supuesto genérico tipificado como presupuesto del tributo. De esta forma, frente a la previsión genérica del hecho imponible, que sitúa en idéntica posición a quienes hayan manifestado la capacidad económica ínsita en el mismo, la norma de exención, al tipificar determinados supuestos concretos en el ámbito de ese hecho, introduciría una especie de corrección a esa excesiva identificación, garantizando así un mayor perfeccionamiento y una labor más de detalle en la definición de los presupuestos de hecho de los tributos.

La construcción del principio de igualdad realizada por el citado autor y que le permite sostener la conclusión expuesta ha sido frecuentemente tildada de atribuir al principio de igualdad un contenido meramente formal, frente a la dimensión de



«no arbitrariedad» que el mismo encierra. Aunque efectivamente el profesor italiano se mantiene en ese nivel —y él mismo es consciente de ello en determinados pasajes de su obra<sup>48</sup>— entendemos que pone de relieve determinados aspectos del principio que resultan significativos a la hora de fundamentar en él las exenciones, y que, por otra parte, permiten una cierta aproximación de su tesis a las concepciones más sustanciales del principio.

Nos referimos, en concreto, a la insistencia en poner de relieve la estructura lógica de los juicios de igualdad, lo que le permite afirmar que ésta no reside propiamente en los hechos considerados sino que depende de los criterios de valoración que sobre estos hechos utilice el legislador. Contenidos esos criterios en la «valoración fundamental» o ratio legis de las normas, el principio de igualdad tendría un contenido de coherencia del ordenamiento, en el sentido de que a situaciones con idéntica ratio legis no se les podría aplicar un trato diferente.

El mismo autor pone de relieve, sin embargo, que esa ratio legis de las normas consiste habitualmente en un principio más amplio, en un principio general, y que éstos vienen expresados constitucionalmente. En el proceso de calificación de los hechos por la norma, es fundamental, por consiguiente, identificar esa valoración fundamental, ese interés que se quiere proteger, y establecer un trato igual para todas las situaciones que sean expresivas del mismo.

Si en ese esquema se introduce el dato de que el legislador está vinculado por la Constitución a la hora de elegir los intereses a tutelar, o, mejor dicho, está limitado por el elenco constitucional de fines y necesidades a satisfacer, puede llegarse a la conclusión de que el principio de igualdad, en su formulación negativa, supone que el legislador no puede introducir discriminaciones arbitrarias, esto es, que no respondan a principios o fines recogidos en la norma fundamental, equiparándose así igualdad con «no arbitrariedad»<sup>49</sup>. Pero también, en su faceta positiva, el principio exige que se lleven a cabo tales discriminaciones cuando, regulada una determinada situación, esos mismos principios o fines revelan en su seno una posición particular que permite entenderla como no exactamente igual que la genérica. Dada la amplitud de objetivos y principios que la Constitución recoge, y el sentido contradictorio con el que pueden aprehenderse algunos de ellos cuando se ponen en contraste, es inevitable que el legislador tenga un amplio margen de maniobra a la hora de formular, a través de las normas, sus juicios de igualdad. Ello mismo impide dar soluciones concretas sobre cuándo se respeta o se deja de respetar este principio, y de ahí la relevancia y la imprescindible significación de un órgano, como el Tribunal Constitucional, que en cada caso pueda evaluar la actuación legislativa<sup>50</sup>.

Así entendido, es innegable que el principio de igualdad se puede erigir en fundamento de buen número de exenciones, independientemente de aquéllas en



las que el distinto trato responde a la consideración de la capacidad económica. Teniendo además el principio una dimensión sustancial y de logro de una igualdad real, lo que puede proyectarse en el sistema tributario a través del principio de progresividad, su operatividad se ve multiplicada. Piénsese, por ejemplo, en las exenciones que introducen un diferente trato entre rentas procedentes del trabajo y las procedentes del capital; o en las que puedan articularse para favorecer el acceso de los sectores con menos capacidad económica a bienes que la Constitución entiende como básicos, tales como la cultura, la vivienda y otros.

Desde este punto de vista, las exenciones no sólo no atentan contra el principio de igualdad, como en algún momento se entendió, sino que incluso pueden aparecer como exigencia del mismo. Dada en efecto la generalización con que en los actuales impuestos sintéticos se definen los hechos imposables, parece imprescindible introducir ciertas matizaciones o ciertos tratamientos particulares hacia determinados supuestos que pueden encontrarse incluidos en los mismos. En ese sentido, si el legislador intenta realizar la justicia al tipificar ciertos hechos como indicativos de riqueza, puede parecer necesario que culmine su labor de definición de esos hechos previendo también los concretos supuestos en que, atendiendo a criterios constitucionales —incluso en ocasiones los mismos que han servido para esa tipificación— debe operarse un trato desigual entre unos y otros<sup>51</sup>.

En síntesis, el principio de igualdad no sólo es válido fundamento de ciertas exenciones, sino que incluso puede entenderse que las exige en determinados casos. Ello supone que la exención deja de ser un elemento accidental en el ordenamiento, o reconducible a otras técnicas, para mostrarse en algunas hipótesis como exigencia de los principios de justicia, como una imprescindible labor de perfeccionamiento y de detalle en la tipificación de los presupuestos de hecho de los tributos. Las consecuencias que esto plantea sobre determinados aspectos de la teoría de la exención son evidentes, pero eso se irá viendo a lo largo del trabajo en la medida en que se aborden los problemas que la misma suscita.

### 3. Los FINES DE POLÍTICA SOCIAL Y ECONÓMICA A) Su compatibilidad con los principios de justicia

Siendo las más numerosas del ordenamiento, son asimismo las que de más difícil justificación resultan. Al igual que los tributos con fines no fiscales, tampoco las exenciones de este tipo han encontrado un fácil acomodo desde la perspectiva jurídica<sup>52</sup>.

Dada, sin embargo, su incesante extensión, así como la necesidad que desde una óptica económica se les atribuye, no han sido pocos los esfuerzos tendentes a conciliar su presencia en el ordenamiento con unos postulados de justicia que



resultan irrenunciables cuando se aborda el fenómeno tributario como fenómeno jurídico, debiendo ordenarse, por tanto, a la consecución de la justicia.

Una primera línea de argumentación en ese sentido se basa en que en las modernas Constituciones no existen posiciones jurídicas absolutas, intereses — desde un enfoque objetivo—, principios ni fines ilimitados. Comenzando por los mismos derechos fundamentales de la persona, como ha declarado nuestro Tribunal Constitucional<sup>53</sup>, todos los objetivos que en la Constitución se reconocen o protegen ven delimitado su ámbito por el conjunto de fines que también tienen acogida constitucional. En este marco de ideas, basado en esa ponderación jurídica entre los diversos principios, resulta ajustado a Derecho el sacrificio de algún principio cuando se realiza para perseguir o cumplir otro principio igualmente constitucional.

Ello ha permitido explicar ciertos supuestos en los que, pese a existir capacidad económica, no se llega a exigir el gravamen. Sólo en atención a otros fines que puede cubrir el tributo, expresivos siempre de un interés público y con adecuado respaldo constitucional, puede, pues, admitirse el menoscabo de los principios de justicia tributarios<sup>54</sup>. Con base en esta formulación, ha podido decirse que en el presupuesto de hecho de la exención se produce la conexión entre ingreso y gasto público, ya que si no se tributa debe ser porque esos recursos que el Fisco no detrae son destinados por el particular a finalidades igualmente públicas<sup>55</sup>. Con ello se pone de relieve el carácter instrumental que puede adquirir la exención en muchos supuestos, y se resalta su condición de medio de colaboración entre la Hacienda Pública y los particulares para el logro de ciertos fines. Así, exenciones a la docencia, la sanidad o, en general, a entidades de «utilidad pública».

Una segunda línea de razonamientos parte de la redefinición de los propios principios de justicia tributaria. En una primera variante, consiste en afirmar que puesto que la capacidad económica no es el único criterio material de justicia, sino que junto a ella hay que admitir la igualdad, la progresividad y otros, determinadas exenciones con fines de política económica podían aparecer también justificadas desde estos principios. Este podría ser el caso, por ejemplo, de exenciones a favor de las cooperativas, que, al tiempo que expresan una línea de actuación de la política social y económica, son susceptibles de subsumirse como proyección del principio de progresividad o, en su caso, del de igualdad, aun manifestando la misma capacidad económica que otros entes dedicados a la misma actividad. Especialmente relevante desde esta perspectiva es el ya mencionado pronunciamiento del Tribunal Constitucional según el cual los criterios con base en los que se opera una discriminación no se limitan a la concreta regulación de que se trate, sino que pueden emanar «del ordenamiento jurídico vigente». Dada la generosidad de nuestra Constitución al señalar los principios rectores de la política económica y social, es evidente que éstos pueden jugar como factor



discriminatorio sin que ello atente al principio de igualdad. Más aún, en cuanto tienen rango constitucional también podrían ser admitidos desde el planteamiento anteriormente expuesto<sup>56</sup>.

Una segunda variante de esta tendencia, con conexiones abundantes con la precedente, es la que intenta engarzar a los fines de política social y económica con el contenido de los principios de justicia. A grandes rasgos, se arranca de entender la justicia tributaria como una justicia distributiva, manifestación de la cual son los principios de progresividad e incluso los de capacidad económica e igualdad. Poniendo de relieve la conexión que éstos guardan con el objetivo de igualdad real expresado en las Constituciones como guía de la actuación pública, así como con el principio de solidaridad, que deviene fundamento del propio sistema tributario, es un hecho a destacar que la justicia de los tributos no puede separarse de la justicia en general, predicable de todo el ordenamiento jurídico. Pero es esta misma justicia la que basa los principios de política social y económica expresados en la Carta Magna, con un contenido redistributivo y con un fundamento de solidaridad que guarda evidentes relaciones con los propios principios tributarios. En ese sentido, objetivos genéricos como la redistribución de la renta (art. 40.1.º) y, más específicos, como un sistema de Seguridad Social suficiente, la participación comunitaria en las plusvalías urbanísticas por la gestión de los entes públicos, y otros varios que podrían citarse, son fines para cuya consecución debe ser relevante el sistema fiscal. Si a ello se añade que la frontera entre lo «fiscal» y lo «extra-fiscal» está cada día mgs diluida y que la tributación es un fenómeno ambivalente y con pluralidad de aspectos, se hace imposible rechazar el empleo de las exenciones con fines de política social y económica. Ya que esos fines son declarados constitucionalmente como objetivos a conseguir y como «principios rectores», sin especificarse a través de qué medios el instrumento fiscal, sin abandonar sus propios criterios de justicia, puede ser uno de los que coadyuve a su consecución. Así lo ha entendido el Tribunal Constitucional, que en sentencia 37/1987, de 26 de marzo, admite explícitamente los tributos con fines extrafiscales, amparados por los principios de la política social y económica y, concretamente, por los artículos 40.1.º y 130.1.º de la Constitución 57.

#### B) Incentivos a la inversión

Aunque las anteriores reflexiones podrían bastar para respaldar las exenciones con fines extrafiscales, no puede cerrarse esta cuestión eludiendo la dificultad que en España ha planteado Soler Roch en cuanto a los incentivos a la inversión. Partiendo de una incompatibilidad inicial entre justicia tributaria y fines de política económica, el análisis desarrollado por la mencionada autora lleva a la conclusión de que el ahorro y la inversión, como intereses tutelados por estas exenciones, no tienen respaldo constitucional que pueda justificar el abandono de los principios de



justicia tributaria<sup>58</sup>. En consecuencia —aunque la autora parece replegarse ante tan radical conclusión—, no cabe más que postular la supresión, por inconstitucionales, de buen número de las exenciones vigentes en nuestro ordenamiento. Sin embargo, no sólo no ha disminuido su número, sino que aumenta incesantemente en los últimos años. Y pensamos que cuando en ningún país han sido declaradas inconstitucionales, se exige al jurista un mayor esfuerzo para integrarlas en el actual Derecho Tributario, no limitándonos a postular una conclusión teórica que nos aboca a la insatisfacción de tener que admitir que el ordenamiento jurídico-positivo se construye a espaldas y en contra de los preceptos constitucionales; además de cerrarnos a una realidad que hoy resulta innegable.

Conviene para ello traer a primer plano el criterio metodológico que sustenta dicho análisis, que no es otro que el del «interés tutelado» por las normas, erigiéndose éste en núcleo de su contenido y guía, por tanto, para su interpretación y aplicación, tendentes a la salvaguarda y efectiva realización de dicho interés. Pese a que este criterio supuso un intento de aplicación sustantiva del Derecho, frente a la precedente «jurisprudencia de conceptos», resuelta en una aplicación dogmática y formalista del mismo<sup>59</sup>, creemos que su aceptación hoy día va mucho más allá de la de un mero criterio metodológico; traduciendo una concepción de fondo acerca del Derecho, de la justicia, y de la posición y función del jurista frente al ordenamiento y a su aplicación, que impiden una asunción acrítica del mismo.

Aunque el problema rebasa con mucho la concreta cuestión de la búsqueda de legitimidad para los incentivos a la inversión, pensamos que vale la pena la digresión, por cuanto es la propia concepción del instituto de la exención, e incluso del Derecho Financiero en su conjunto, la que se pone en juego con la apelación al interés tutelado por las normas como eje del estudio y conocimiento de un concreto sector del ordenamiento. Provocando consecuencias de diverso orden que nos parecen difícilmente aceptables.

En primer lugar, respecto a nuestro concreto objeto de estudio, es ya lugar común afirmar que las normas tributarias tutelan el denominado «interés fiscal o recaudatorio» de la Hacienda Pública, constituyendo elemento de identificación de las mismas esa defensa o protección del crédito tributario que se erige en su contenido<sup>60</sup>. Frente a ellas, en cambio, las normas de exención no se dirigen a la satisfacción de ese crédito o interés en él subyacente, sino, en general, a la protección —como dice La Rosa <sup>61</sup>— del interés del particular en la conservación de su riqueza frente al tributo; expresión o manifestación del cual es el ahorro o la inversión privados que se identifica como interés tutelado en los incentivos a la inversión. Siendo así, resulta obvio que la norma de exención incorpora un interés contrapuesto, o al menos distinto, al que caracteriza a las normas tributarias,



haciéndolo prevalecer sobre este último. En consecuencia, no es extraño que se conciba como excepcional a la norma de exención, pues siempre jugará en oposición a la del tributo y con efectos antagónicos a los de ésta. En concreto, dada esa dicotomía de intereses contrapuestos, en la norma de exención se sacrifica el interés público recaudatorio en pro de un interés meramente privado, lo que obliga a entender la exención como fenómeno opuesto al tributo, e impide una concepción global, armónica e integrada del Derecho Tributario. Lo que no parece casar con que ambos tipos de normas respondan a un mismo fundamento y sean concreción y desarrollo de unos mismos principios de justicia tributaria, según se ha examinado ya.

En segundo lugar, tampoco la unidad u homogeneidad del Derecho Financiero podría obtenerse a partir del interés tutelado como núcleo sustantivo de las normas que lo integran. Por eso se han excluido de nuestra disciplina los ingresos patrimoniales y los procedentes de la actividad mercantil o empresarial pública; o, en caso contrario, se ha debido acudir a otros criterios, como el fin de la norma o el objeto material —ingresos y gastos públicos— de la actividad financiera<sup>62</sup>. Pues si respecto a los mencionados ingresos no tributarios, aún podría plantearse la duda de si tutelan o no un interés recaudatorio, lo que es evidente es que no se da ese contenido en las normas disciplina-doras del gasto público, que, en todo caso, en cuanto creadoras de obligaciones públicas, tienden a tutelar el interés de su destinatario, normalmente de naturaleza privada, y contrapuesto también al interés público de la Hacienda. Ante esa heterogeneidad, no es posible concebir el Derecho Financiero como conjunto de normas tendentes a la protección de unos determinados intereses, pues son varios y de signo opuesto los que a su amparo encuentran protección.

En tercer lugar, al insistir sobre el interés tutelado por las normas como contenido sustantivo de las mismas, e identificar a las tributarias por incorporar el interés público recaudatorio, a cuya satisfacción debe dirigirse su aplicación, se produce una cierta formalización del deber de contribuir. No, obviamente, en el sentido de privarle de su naturaleza pecuniaria, sino en el de reducir su contenido material a un deber —más exactamente, una obligación— de allegar fondos al erario público, sin dar entrada en dicho contenido del tributo a los principios de justicia en los que ha de asentarse.

Piénsese, a este respecto, que si la tutela de ese interés es, en efecto, el elemento definidor de la norma, asegurar su satisfacción será lo relevante a la hora de aplicarla. Pero ello equivale a limitar el deber de contribuir a una mera detracción coactiva de la riqueza del particular, no importando tanto los fundamentos y fines de justicia del tributo como la efectividad de la prestación. Dicho de otro modo, el contenido de justicia del instituto quedaría como elemento externo a su aplicación e interpretación, agotando su eficacia en la fase prelegislativa y como mandatos al

legislador: pues, una vez establecida la norma, no se proyectarían en su realización concreta. Quizás, desde esta perspectiva sea significativo que las definiciones del tributo acuñadas cuando se fundamentaba únicamente en la potestad de imperio del Estado, sigan formulándose hoy día en los mismos términos, sin referencia alguna a los criterios del artículo 31.1.º de la Constitución, que han de afectar a la entraña misma de la prestación pecuniaria. Es cierto que la generalidad de la doctrina, y también la jurisprudencia, postulan la presencia de esos criterios en la fase de aplicación del tributo, pero ello supone abandonar implícitamente la primacía del interés fiscal, pese a que siga manteniéndose a la hora de caracterizar y definir el tributo.

En el fondo, anida en esta acepción «formal» del deber de contribuir una concepción instrumental o medial del Derecho Financiero, siendo otros sectores del ordenamiento los que expresarían los fines y objetivos de justicia de la actuación pública, procurando nuestra rama la obtención y el empleo de recursos al servicio de esos fines que le vienen fijados desde fuera. Todo ello, sin embargo, no parece casar con la definición que del deber de contribuir ha operado el citado artículo 31.1.º, y que el Tribunal Constitucional ha entendido como manifestación del principio de solidaridad y como plasmación de una justicia tributaria centrada en la igualdad, progresividad y redistribución, a cuyo logro, además, ha de tender la aplicación del tributo. Y no meramente a la obtención de un ingreso.

Una cuarta consecuencia del criterio del interés tutelado —conectada con la anterior, pero de alcance general a todo el ordenamiento— es que conduce a un cierto formalismo y positivismo en el entendimiento y posterior aplicación del Derecho. Afirmar, a partir de este criterio, que el análisis de la norma jurídica debe consistir en poner de relieve el interés que tutela —como se hace respecto a los incentivos a la inversión en el trabajo que ha dado origen a esta digresión— supone renunciar a otros criterios valorativos en ella contenidos en pro de una aceptación acrítica de dicho interés. Aunque en el supuesto concreto de que se ha partido, se concluya en el rechazo de estas normas por contraposición a los intereses tutelados constitucionalmente, mantener esta metodología supone, a la hora de aplicar el ordenamiento, un mero seguidismo del legislador. Y si es cierto que la Administración y los Tribunales tienen esa misión, no pudiendo suplantar la formulación legal por meros principios —peligro advertido por Díez-Picazo recientemente<sup>63</sup>— ello no impide acudir a otros criterios, incluso externos y ajenos a la norma, como la «realidad social» aludida por el artículo 3 C.c., que eviten encerrar su interpretación en ese interés tutelado como contenido único de la ley.

Limitar el conocimiento de las normas al interés que tutelan no difiere grandemente, en sus formas más extremas, de la posición mantenida por Kelsen como epígono en el mundo jurídico de un método de conocimiento en el que



confluyen el idealismo filosófico y el positivismo jurídico. Trazando una línea que partiría de La República de Platón, continuaría, en la época moderna, por Hegel y Kant, y culminaría con Kelsen, se propone una asunción acrítica, en una concepción apriorista e idealista, de la realidad, sin la mediación científica entre ésta y la categoría. De modo que lo ideal subsume lo real y lo real es lo ideal. Y si la búsqueda del interés tutelado por la norma no equivale a la acepción de ésta como mera proposición lógica y normativa, al estilo kelseniano, sus efectos de aceptación del ordenamiento son, sin embargo, coincidentes.

Finalmente, una quinta consecuencia derivada de este criterio metodológico es la pervivencia de una concepción del Derecho que es producto histórico del liberalismo filosófico y jurídico, y que quizás no se avenga satisfactoriamente con la realidad intervencionista de las sociedades contemporáneas. Examinando las formulaciones de Hobbes, Locke y Montesquieu 65, se observa que el Estado, en general, y el Derecho, en particular, se conciben como una convención entre individuos de que se respetará la libertad y el interés de cada uno, careciendo el interés general de un contenido positivo propio, para reducirse al meramente negativo de garantizar ciertos límites que permitan que cada cual persiga su interés. Entendido el Derecho como intersubjetivo y medio de composición entre intereses contrapuestos, es explicable que sólo las relaciones entre particulares caigan en el ámbito de lo jurídico, negándose este rasgo a las normas disciplinadoras de la actuación pública, entre ellas las tributarias.

Sólo a medida que el Estado va asumiendo nuevas funciones, ya con un contenido positivo, comienza a apreciarse la juridicidad de su actuación, edificándose para ello un «interés público» que sería el tutelado por las normas de Derecho Público. Dada, sin embargo, la escisión entre el individuo en su aspecto de ciudadano y el individuo en su aspecto privado (la dicotomía citoyen-bourgeois), y la correlativa entre Estado y sociedad civil (la de los hombre libres), aquel interés público no es expresión de los intereses colectivos, sino que surge en contraposición con los de los particulares, incumbiendo al naciente Derecho Público asegurar la prevalencia del primero frente a los segundos, con un carácter marcadamente autoritario. En esta constelación de ideas, el Derecho Tributario persigue la tutela del interés público fiscal o recaudatorio, al que se contrapone el interés del sujeto pasivo, que queda vinculado, mediante la obligación tributaria, a la satisfacción del crédito de la Administración. La exención, por tanto, en cuanto hace prevalecer el interés del particular frente al de la Hacienda (en nuestro ejemplo de partida, el ahorro y la inversión privados), es antagónica y opuesta al tributo, constituyéndose en excepción al deber general de contribuir.

La realidad de nuestros días es, no obstante, muy diferente a la de las primeras andaduras del Estado liberal, y también las normas constitucionales que organizan las actuales sociedades. Ello ha permitido al Tribunal Constitucional, en sus

sentencias 60/1982, de 11 de octubre, 62/1983, de 11 de julio, y 18/1984, de 7 de febrero, entre otras, reconocer la interacción Estado-sociedad propia del intervencionismo, difuminándose la dicotomía entre lo público y lo privado; y concluir que en el Estado social y democrático de Derecho, el interés común y el interés personal no se contraponen, habiendo ocasiones en que sólo defendiendo uno de ellos puede satisfacerse el otro. Siendo así, cabe pensar que precisamente la exención, junto a la subvención, es un instituto típico en el que se da esa confluencia de intereses, impidiendo reducir su contenido a la tutela de un interés del particular.

Cerrando este largo paréntesis en torno a las implicaciones que derivan de sustentar el interés tutelado por las normas como criterio metodológico para su conocimiento y aplicación, y retornando al problema de búsqueda de legitimidad para los incentivos a la inversión, podría pensarse que la anterior afirmación ofrece un sólido punto de partida para su resolución. Situando el interés tutelado no en el ahorro o la inversión, sino en la actividad misma que se fomenta, se potenciaría el contenido público o colectivo de la norma, evitando la contraposición de intereses a que se ha hecho repetida alusión. No obstante, subsistirían los demás inconvenientes que se han reseñado, y además de tratarse también de un interés distinto al fiscal, no sería fácil encontrar su respaldo constitucional, incurriendo en la misma insuficiencia que el criticado planteamiento. Estimamos por ello necesario un cambio de enfoque que no caracterice las normas, ni el Derecho Financiero en su conjunto, por el interés que tutelan; pero, dadas las repercusiones que se provocan para la propia concepción del deber de contribuir, diferimos su exposición al momento en que se trate la relación de éste con la exención.”

### ***c) Pérdida del derecho de gozar de incentivos fiscales***

[RODRÍGUEZ VINDAS, R. L.]<sup>3</sup>

“El fundamento jurídico de esta sanción lo encontramos en la propia excepción que, en relación al principio de generalidad que rige en materia tributaria (artículo 31.1 de la Constitución Española), viene a representar la concesión, bien de un beneficio, bien de un incentivo, en todo caso, fiscal.

De dicha excepción, según el legislador español, no deben beneficiarse aquellos sujetos cuya deslealtad para con la Hacienda Pública haya quedado en evidencia a través del delito o infracción cometida<sup>343</sup>.

A diferencia de la analizada en el apartado anterior, esta sanción accesoria no solo está referida a la pérdida de derechos futuros, sino que, también, al estipularse en la Ley que la misma consiste en la pérdida del derecho de gozar de beneficios o incentivos fiscales, no solo comprende los futuros sino que, también, abarca la

pérdida del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales que se encuentre disfrutando el delincuente o infractor en el momento de su imposición<sup>344</sup>.

En criterio de PEREZ ROYO<sup>345</sup> el término "beneficio fiscal" utilizado a efectos de tipicidad en el delito de defraudación (para quien los obtenga o disfrute indebidamente), no puede confundirse con el utilizado en la sanción que estudiamos. Aquél, según el autor citado, está referido a los supuestos de exenciones o bonificaciones (donde hay devolución de tributo en favor de los sujetos pasivos); en cambio, el utilizado en la sanción accesoria, debe limitarse a los que requieran autorización o reconocimiento previos. Sin embargo, la L.G.T., en el anterior artículo 81.d., señalaba, si bien indirectamente -a la hora de referirse a las autoridades competentes para su imposición-, que esta sanción accesoria podía comprender aquellos beneficios para cuyo disfrute no se requiriese declaración o reconocimiento previos.

No obstante, en la nueva redacción que da al art. 81.1.C. y d) L.G.T. la Ley 25/1995, de 20 de julio, se suprime aquella referencia.

En abierta contradicción con los principios de reserva de ley y de tipicidad que rigen en materia sancionadora, ha sido la vía del De-creto-Ley la utilizada para precisar los alcances de esta sanción<sup>348</sup>. Dicha circunstancia es muy criticable, principalmente, si se atiende el alcance que, de los referidos principios, brinda la jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional Español<sup>349</sup>. Sin embargo, la crítica anteriormente vertida no podemos formularla en lo que respecta a la determinación de los límites de la sanción accesoria. Lo anterior, por cuanto, estos últimos, antes que perjudicar, benefician al delincuente o infractor.”

### 3. JURISPRUDENCIA

#### ***a) Distinción entre exención tributaria y no sujeción impositiva***

[SALA PRIMERA]<sup>4</sup>

“III.- Primero: concebido el tributo como la prestación obligatoria, por lo común en dinero, que es exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, no es factible poner en duda su carácter general. El elemento primordial lo constituye la coerción estatal, se crea prescindiendo de la voluntad individual, son prestaciones obligatorias no voluntarias. En Costa Rica, el ordinal 18 de la Constitución Política impone a los costarricenses el deber de contribuir para los gastos públicos, con el propósito de darle cumplimiento a los fines del Estado y a la subsistencia de la República. Igual deber poseen los extranjeros conforme a las disposiciones del



precepto 19 ibídem. Los principios que informan la materia tributaria son: reserva legal (numerales 11 y 121 inciso 13 Constitución Política; 5 Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 11 Ley Impuesto General sobre las Ventas y canon 19 Ley General de la Administración Pública); igualdad (ordinal 33 Carta Magna); generalidad (preceptos 18 y 19 Constitucionales); Progresividad (50 y 74 Constitución Política); y, no confiscatoriedad (preceptos 40 y 45 ibídem). En este asunto interesa el principio de reserva legal, que como se dijo tiene raigambre constitucional. El canon 121 de la Carta Magna patria, establece en su inciso 13 que corresponde de manera exclusiva a la Asamblea Legislativa: “Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar las municipales”. Consecuentemente se constituyen en garantía del contribuyente y límite al poder de imposición del Estado. El numeral 5º del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, dispone que: “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 mas idónea, previa intervención del organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos”. No obstante lo expuesto, esta reserva no significa que todos los elementos de un tributo tengan que estar establecidos y regulados por ley, sino solo los esenciales, como son el hecho imponible, su base, el tipo de gravamen, los sujetos activo y pasivo, además de las exenciones, sanciones e infracciones tributarias. En el caso de análisis el recurrente alega, que el aporte girado por FANAL no constituye parte de la base sobre la que se calcula el impuesto sobre las ventas, o sea, que no debe pagar tributos sobre esa suma. El canon 11 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, en los incisos a), b) y c), establece, como lo señala el Ad quem, los casos exceptuados respecto a las sumas que no forman parte de la base imponible del tributo. En ninguno de estos extremos se encuentran comprendidos los montos que por concepto de aporte hace FANAL al CNP, de ahí que debe cancelarse sobre ese rubro el impuesto de ventas, pues forma parte del precio de venta. Ciertamente, pueden existir otras excepciones creadas por ley, sin embargo como se verá, contrario a lo aducido por el casacionista, en el artículo 53 de la Ley Orgánica del CNP no se establece. Exención tributaria. La constituye el efecto de algunos supuestos de hecho contenidos en el ámbito del hecho imponible cuyo acaecer, no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria de pago, constituyéndose en una excepción a los efectos normales de la realización de aquel. Se explica por la concurrencia de



dos normas con sentido contrario. Por un lado la que define el hecho imponible, que apareja el surgimiento del deber impositivo. En el otro, la de dispensa que enerva los efectos de la anterior. Puede ser subjetiva, en la circunstancia de que determinados sujetos que realicen el hecho imponible se vean exentos de pago, o bien, objetiva, que impide se aplique a ciertos supuestos incluidos en éste, y que la norma exoneradora precisa. No sujeción impositiva. Conforme a lo aducido por el recurrente, es menester precisar el anterior concepto frente a los supuestos de no sujeción. Ambos tienen en común, la falta de obligación tributaria como consecuencia de su acaecimiento, no obstante, la diferencia entre estos, es fundamental. En la exención tributaria se produce el hecho imponible, pero está dispensado siempre que estén incluidos en el ámbito de aquél. En los otros, no se verifica el hecho imponible, al tratarse de presupuestos que caen fuera de su órbita, aunque guarden proximidad con él. Por ende, las normas que los fijan merecen considerarse de manera distinta, pues en el caso de la no sujeción el canon que la establece no tiene mandato jurídico alguno ni incorpora consecuencia alguna a la realización del supuesto contemplado. En cambio, la de exención sí encierra la estipulación consistente en enervar los efectos derivados del cumplimiento del hecho imponible en los supuestos específicos que prevé. Por eso la segunda no llega a tener naturaleza jurídica, siendo únicamente didáctica y aclaratoria respecto a situaciones fácticas próximas o fronterizas con el hecho imponible, pero que quedan fuera de él. Aunque el legislador lo precise, igual consecuencia podría obtenerse mediante una adecuada exégesis de las normas tipificadoras del hecho imponible, por esa razón se dice que la norma de no sujeción es suprimible, sin variar el diseño y regulación del gravamen impositivo en cuestión. Contrario de ésta, la norma de privilegio resulta insustituible con el uso de la técnica interpretativa, porque de no existir, se aplicarían a los supuestos contemplados las consecuencias del contexto fáctico generador, ya que están incluidas en éste y surgiría el deber impositivo. Así, entre tributo y exención se produce una correspondencia especular o de simetría, constituyéndose en dos fenómenos antagónicos y opuestos. Sin embargo, la prerrogativa no llega a definirse, por su contenido o efectos propios, sino solo contra el tributo y como dispensa, negación o reverso de éste. Como un no tributo, o fenómeno antitético a la imposición. El numeral 11 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, dispone que en las ventas el tributo se calcule sobre el precio neto de venta, incluyendo el monto del impuesto selectivo de consumo. De seguido, según se expuso, crea las excepciones. Entonces, es claro, como se ha de valorar el deber tributario y cuales los rubros que no forman parte de la base. Con el propósito de desentrañar la cuestión debatida, es necesario transcribir las estipulaciones del numeral 53 de la Ley Orgánica del CNP: “Los ingresos por concepto de impuestos de los productos a régimen de monopolio estatal, o sean los señalados en dicho artículo 443 del Código Fiscal, serán recaudados por el Banco Central de Costa



Rica, el cual separará para el Gobierno de la República, el monto correspondiente a los impuestos de consumo que de las ventas efectuadas resultaren, calculándose éstos sobre las bases específicamente establecidas en el siguiente artículo. El remanente de los ingresos los girará el Banco Central de Costa Rica directamente a cada uno de los beneficiarios que corresponda. El producto de las ventas será retenido en la Fábrica Nacional de Licores, quien girará semanalmente al Consejo Nacional de Producción el monto que le corresponda, y de estos ingresos el Consejo destinará una suma no menor del 50% para los gastos totales de administración, operación y mantenimiento de la Fábrica para los gastos de venta de sus productos, y además, una suma suficiente para mejoras y reposición de sus instalaciones, o para crear un fondo destinado al traslado de la Fábrica. El monto del producto de las ventas que la Fábrica Nacional de Licores debe girar al Consejo Nacional de Producción, conforme con este artículo, estará exento por ocho años del pago de todo tipo de tributo. El monto correspondiente a los impuestos dejados de cancelar por la Fábrica Nacional de Licores, se destinará exclusivamente al traslado de sus instalaciones al cantón de Grecia. La Contraloría General de la República no aprobará el presupuesto de la citada entidad si no se incluye el monto equivalente a los impuestos exonerados en este artículo”. De su lectura se infiere sin duda alguna, como lo afirma el casacionista, que en el caso de los ocho años que se le exime del pago de todo tipo de impuestos, se está ante un asunto de exención tributaria, pues se trata de un supuesto de hecho incluido en el ámbito del hecho imponible cuyo acaecer, no da lugar al surgimiento del deber impositivo de pago, constituyendo una dispensa de los efectos normales derivados de la realización de aquél. Lo anterior, permite apreciar algo que en Costa Rica es de uso común, como es el sistema de otorgar exenciones, entre otros, como estímulo para que se radiquen capitales extranjeros, o para fomentar se instalen industrias nuevas en ámbitos determinados del país, y como en la especie, la de facilitar el traslado a Grecia de la Fábrica Nacional de Licores. Respecto a que esa norma no establece que para los efectos del cálculo el aporte forme parte de la base imponible, nótese es el ordinal 11 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas el que la fija, estableciéndola en el precio neto de venta. De ahí, contrario a lo aseverado por el casacionista, no es suficiente para considerar que es un asunto de no sujeción impositiva, pues no es un aspecto ubicado fuera del límite de la norma, porque el aporte forma parte del precio neto de venta. Para eximirse de su pago ese presupuesto debe estar establecido normativamente, de manera concreta, y, de darse la excepción constituiría un caso de exoneración tributaria, nunca de no sujeción impositiva. Nótese, que la dispensa temporal, establecida en el precepto 53 de la Ley Orgánica del CNP, lo aclara, porque como lo señaló el Tribunal, si se estuviera ante un caso de no incidencia, entonces esa prerrogativa no tendría que haberse establecido en la norma, pues no se tendría que pagar impuesto alguno.



De ahí, la parte final de este artículo no da cabida a la interpretación que se desarrolla en el reproche. Consecuentemente, el casacionista no lleva razón a este respecto por lo que el reparo debe rechazarse.”

### **b) Exoneración para las empresas establecidas en zonas francas**

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO]<sup>5</sup>

“III. Sobre el nacimiento de la obligación tributaria. En el Derecho Tributario, más concretamente en la relación jurídico impositiva, estamos ante la presencia de dos tipos de sujetos activos y pasivos. El Sujeto activo es el Estado o algún ente público menor, el cual ostenta la llamada potestad de imperio, de la que deriva la potestad financiera (Artículo 14 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). El Estado es el sujeto activo primario, pero existen otros sujetos activos subprimarios o por delegación, como es el caso de las Municipalidades, las cuales cuentan con la potestad de crear tributos. La potestad tributaria es aquella facultad del Estado de obtener coactivamente de la esfera privada del contribuyente cierta cantidad de riqueza para financiar gastos públicos, y el sujeto pasivo es aquel al que la Ley le impone obligaciones y corresponde a quien se encuentra sometido a la potestad de imperio del Estado. Desde esta perspectiva, en términos muy generales se tiene que el contribuyente viene a ser aquella persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Las obligaciones que asumen los contribuyentes, consisten principalmente en la prestación del tributo de las obligaciones tributarias sustanciales, siendo la fuente de la obligación tributaria el hecho generador, el cual puede surgir únicamente por mandato de una ley. La obligación sustancial o también llamada obligación principal, consiste en aquella prestación de carácter patrimonial, que vista desde una doble perspectiva puede ser expresada en una obligación de dar (el contribuyente) y recibir (el fisco). Sin embargo, también pesa sobre los sujetos pasivos la obligación de cumplir con los deberes formales o administrativos, los cuales son accesorios y giran en torno a la obligación principal, que surgen con la finalidad de facilitar su cumplimiento. (Artículo 18 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). Es la Ley la que, en aras de la satisfacción de un interés público superior, destinado al cumplimiento de las obligaciones estatales, somete al contribuyente a un régimen de obligaciones adicionales. Las cargas que sopesan sobre el contribuyente, por su sola razón de ser tal, son impuestas por Ley, el cual debe hacer ceder su esfera de intereses particulares en favor de un interés público superior. Su obligación deriva de un factor totalmente ajeno a la voluntad de la Administración Tributaria, pues su simple condición de contribuyente lo somete al régimen formal de obligaciones y deberes que trascienden la esfera estrictamente pecuniaria.

IV . Sobre los beneficios fiscales y su creación. Existen políticas estatales por



medio de las cuales se crean excepciones a la aplicación de los tributos, dentro de los que se encuentran los beneficios fiscales, entendidos como la concesión de una medida fiscal proteccionista, que puede comprender diversos mecanismos o manifestaciones, tales como las exoneraciones fiscales o el otorgamiento de subvenciones de diversa índole, como por ejemplo, el otorgamiento de bonos del Estado para determinadas actividades (productivas o culturales), el acceso a créditos oficiales con tasas de interés reducidas y plazos dilatorios de amortización, las franquicias aduaneras, etc. Se trata entonces de "medidas de apoyo o estímulo instrumental a través de un mecanismo desgravatorio del tributo" (SOLER ROCH, M.T. Incentivos a la inversión y justicia tributaria, Civitas, Madrid, 1983, p.20), dentro de los que encontramos el típico caso de las deducciones por inversiones o creación de empleo, los Certificados de Abono Tributario (CATs), las exoneraciones tributarias, etc. Específicamente con las exoneraciones, se busca impedir el nacimiento de la obligación tributaria -exención total-, o reducir la cuantía del tributo -exención parcial-, a través de bonificaciones o deducciones ante ciertos supuestos de hecho incluidos en el ámbito del hecho imponible cuya realización no da lugar al surgimiento de la obligación tributaria de pago, constituyendo una excepción a los efectos normales derivados de la realización de aquel. La norma de exención del tributo tiene la fuerza de enervar los efectos de la que lo crea, pues afecta, o al elemento subjetivo u objetivo del hecho imponible, o los elementos de cuantificación del tributo, o sea, en la base imponible (deducciones y reducciones) o en el tipo de gravamen. La teoría clásica de la exención define las exoneraciones como una dispensa legal de la obligación tributaria, sea como una derogación de la obligación de pago, no obstante producirse el hecho imponible, que es el efecto que producen, sea la excepción de la obligación de contribuir con los gastos públicos determinados sujetos (exoneración subjetiva), o a determinadas situaciones o hechos (exoneración objetiva). Así, la exención tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que en aquellos supuestos expresamente previstos por ella, no obstante producirse el hecho imponible, no se desarrolla su efecto principal: el deber de pagar el tributo u obligación tributaria.

V. Sobre la naturaleza de la exoneración contenida en la Ley de Régimen de Zonas Francas. De los fundamentos expuestos se concluye que por su naturaleza, la Ley ordinaria es la fuente de la exención y en nuestro ordenamiento jurídico, su creación debe seguir el procedimiento previsto en los artículos 123 a 126 de la Constitución Política, además de lo dispuesto en el Reglamento de Orden y Disciplina de la Asamblea Legislativa. No existe norma alguna que imponga un procedimiento de votación calificada -dos terceras partes de la totalidad de los votos- de la Asamblea Legislativa para su promulgación, de donde no se puede concluir técnicamente que la norma contenida en el inciso d) artículo 20 de la Ley de Zonas Francas pueda ser calificada como una "ley especial". No comparte este

Tribunal el criterio expuesto por la sociedad apelante, en el sentido de que por estar dirigida hacia un sector específico de la producción, la regulación de las zonas francas permita calificar la norma que crea la exoneración como Ley especial. Bajo ese contexto, cualquier regulación que recaiga sobre un grupo determinado se podría entender como especial, lo cual es una interpretación muy vaga y técnicamente incorrecta, pues la ley especial debe ser entendida como aquella excepcional que requiere de un procedimiento de aprobación específica, diferenciado y más gravoso, que genera el nacimiento de lo que se ha reconocido como una ley reforzada, en virtud de la cantidad de votos que requiere para su aprobación (mayoría calificada), el cual es sustancialmente mayor al de la mayoría simple que requiere la Ley ordinaria.

VI. Sobre la acusada falta y errónea fundamentación del acto administrativo. El Concejo Municipal de la Municipalidad de Alajuela, en acuerdo de la Sesión Ordinaria No. 03-08 del martes 15 de enero del 2008, Capítulo IV, artículo 1, negó la apelación interpuesta en contra de la resolución de la Alcaldía, de las once horas del catorce de mayo del dos mil siete, dispuso rechazar la solicitud de exoneración del impuesto sobre bienes impuestos, por resultar inaplicable la exoneración contenida en el artículo 20 inciso d) de la ley de Régimen de Zonas Francas -Ley No. 7210- el cual dispone: "Artículo 20:

Las empresas acogidas al régimen de zona franca gozarán de los siguientes incentivos, con las salvedades que a continuación se indican: ...

d) Exención, por un período de diez años a partir de la iniciación de las operaciones, del pago de impuestos sobre el capital y el activo neto, del pago del impuesto territorial y del impuesto de traspaso de bienes inmuebles."

El Concejo Municipal hizo prevalecer la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles -Ley 7509-, por considerar la primera derogada tácitamente por la segunda, invocando el artículo 38 de la Ley 7509 que dicta: "Derogaciones. Se deroga la siguiente normativa: d) Cualquier otra disposición legal que se oponga a esta ley" y aprovechando un antecedente del a Procuraduría General de la República -Dictamen C-56-96 del 17 de abril de 1996-, que se había pronunciado en tal sentido. Sobre este particular, había dicho la Procuraduría:

"1- A partir de la entrada en vigencia de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles todas las empresas que se acojan al régimen de zona franca están obligadas al pago de dicho impuesto.

No obstante, aquellas empresas concesionarias del régimen de zona franca a quien se hubiere otorgado exención de impuesto territorial por un plazo de 10 años - en el tanto sean propietarias de los inmuebles instalados en el régimen de zona franca - mantienen dicho beneficio hasta el fenecimiento del término respecto del impuesto sobre los bienes inmuebles, ello por cuanto el objeto del impuesto, tanto

en el impuesto territorial ( Ley N° 27 ) como en el impuesto sobre los bienes inmuebles ( Ley N° 7509 ) es el mismo, sean los terrenos, las instalaciones o las construcciones fijas y permanentes.

2- Que las empresas que hubieren presentado la solicitud de inclusión al régimen antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 7509 están obligadas al pago del impuesto sobre los bienes inmuebles, por cuanto la simple presentación de la solicitud de inclusión al régimen ante la Corporación, únicamente le otorga derecho a que su situación sea evaluada y calificada hasta que se acuerde su inclusión o no al régimen de incentivos, pero no le da derecho a devengar los beneficios del régimen.

3- Que las empresas que hubieren presentado la solicitud de inclusión al régimen de zona franca después de entrar en vigencia la Ley N° 7509, están obligados al pago del impuesto sobre los bienes inmuebles, toda vez que el artículo 4° de dicha ley no contempla los inmuebles de las empresas acogidas al régimen de zona franca como no sujetos al impuesto de dicho tributo ."

Acusa la parte apelante que dicho acto administrativo tiene vicios de nulidad por falta y errónea fundamentación, pues se limita a ratificar lo actuado por las instancias precedentes y malinterpretando los antecedentes dictados por la Procuraduría General de la República. Se aprecia una completa y amplia exposición y fundamentación con la cual estima el Concejo Municipal que la exención ha sido derogada, en la cual hace una invocación normativa del texto 129 constitucional y 8 del Código Civil, a efectos de dar aplicación plena de la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, estimando que conforme se pronunció la Procuraduría General de la República, se ha producido una derogatoria tácita de la exención sobre el impuesto territorial. Conforme lo indica la Ley General de la Administración Pública (artículo 166) se produce la nulidad del acto administrativo únicamente cuando falten totalmente uno o varios de sus elementos constitutivos, apreciándose que no estamos en presencia de falta de fundamentación, motivo por el cual este agravio debe ser rechazado."

### ***c) Derogación de incentivos fiscales***

[SALA CONSTITUCIONAL]°

"De los alegatos formulados contra los artículos 25 del Decreto Ejecutivo n°24863-H-TUR; 14 de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico.-

En cuanto a los artículos 14 de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, N°6990 y 25 del Decreto Ejecutivo N°24863-H-TUR, señala el accionante que se confiere vía decreto ejecutivo a la Dirección General de Hacienda la potestad de imponer la sanción que constituye la multa así como se tipifican las infracciones



vía reglamento, lo cual constituye una violación al principio constitucional de reserva de ley y resulta contrario de los artículos 11, 39 y 121 inciso 1) de la Constitución Política. Sobre la constitucionalidad del artículo 25 del Decreto Ejecutivo N° 24863-H-TUR en relación con el artículo 14 de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, ya la Sala se pronunció en el sentido que el artículo del Decreto impugnado repite lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, tanto en cuanto a la conducta que da origen a la sanción tributaria que impugna el actor; así como la viabilidad de la multa que contempla la norma cuestionada, mediante la sentencia número 2001-5918 de las 15:30 minutos del 3 de julio del 2001. Dispuso al efecto este Tribunal:

“III.- Tanto el artículo 14 de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, como el artículo 25 del Decreto Ejecutivo N° 24863-H-TUR, el cual, en lo que interesa, reitera lo dispuesto en la Ley, describen la conducta que da origen a la sanción tributaria que impugna el actor, que es dar a los bienes exonerados al amparo de esa ley un uso distinto al que motivó la exoneración. Además, dichas normas indican con claridad la base para el cálculo de la multa que se impone como sanción, al establecer que es diez veces al monto exonerado; es decir, mediante un sistema de proporción fija. Así, cuando un sujeto de derecho se beneficia con la exoneración fiscal que se creó con la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico y no destina los bienes exonerados para actividad turística alguna, es objeto de esa sanción consistente en la obligación de pagar un monto equivalente a diez veces dejado de pagar al Estado en el momento de la importación de los bienes.

IV.- En varias ocasiones esta Sala ha examinado la constitucionalidad de disposiciones similares a las aquí impugnadas, por lo que cuenta con elementos de juicio suficientes para rechazar por el fondo la acción. En particular, en la sentencia #2000-4261, de 16:39 hrs. de 17 de mayo de 2000, declaró sin lugar la acción de inconstitucionalidad #00-02871-007-CO, promovida contra el artículo 7 inciso d) párrafo 5° de la misma Ley #6990, el cual dispone que:

“El uso indebido de los vehículos mencionados conlleva la cancelación automática de la licencia indicada y de la respectiva patente comercial de operación. Igualmente se exigirá la cancelación de todos los impuestos no cubiertos y además se impondrá una multa equivalente a diez veces al monto exonerado”.

Como queda de manifiesto, esta norma es de contenido idéntico a la del artículo 14 de la misma Ley, en cuanto a lo que es objeto de impugnación; es decir, por establecer una multa equivalente a diez veces el monto exonerado. Al respecto, en la sentencia dicha la Sala consideró que:

“III.- La parte accionante solicita que se declare la inconstitucionalidad del artículo 7 inciso d) párrafo quinto de la Ley 6990 del 15 de julio de 1985, reformada por la Ley 7293 de 1992; artículo 33 del Decreto Ejecutivo No. 25148 del 14 de mayo de

1996; alegando que la multa de diez veces el valor del monto de los impuestos exonerados, resulta ser arbitraria y desproporcionada, además de confiscatoria y violatoria del derecho de propiedad. Del mismo modo, indica el accionante que se transgrede el principio de legalidad al no contemplarse la capacidad de pago de los contribuyentes afectos. Se hace cita de la violación de los artículos 40 y 45 constitucionales y agregan que este tipo de multa de diez veces el valor de lo exonerado violenta tales derechos y garantías.

II.- Sobre la impugnación del artículo 7 inc d) de la Ley 6990 reformada por la Ley 7293, tenemos como antecedente el Voto No. 4844-99 de las dieciséis horas con dieciocho minutos del veintidós de junio de mil novecientos noventa y nueve, en donde la Sala hace referencia a la derogatoria de las exenciones creadas. Al respecto se indica:

"V.- Sobre la derogatoria de las exenciones creadas. Los accionantes cuestionan la constitucionalidad de los artículos 64 de la Ley número 4755, del tres de mayo de mil novecientos setenta y uno (Código de Normas y Procedimientos Tributarios), y del inciso d) del artículo 7 de la Ley 6990, del veintidós de julio de mil novecientos ochenta y cinco. Alegan los promotores de este proceso que es inconstitucional la eliminación de exoneraciones en perjuicio de los derechos adquiridos por los beneficiarios de tales ventajas fiscales. Específicamente, que el hecho de que a los arrendadores de vehículos automotores les haya sido reducido el índice de exención del ciento por ciento al cincuenta por ciento resulta contrario a los principios constitucionales de razonabilidad y de irretroactividad de los actos normativos. En relación con los alcances de la competencia estatal en esta materia, ha dicho con anterioridad esta Sala que:

"...un momento determinado y bajo ciertas ciertas presupuestos, la ley exonera del pago del Impuesto sobre la Renta, a las pensiones y jubilaciones de cualesquiera regímenes del Estado, ello no otorga a los beneficiarios, que adquirieron su derecho a pensión o jubilación bajo esas condiciones, una exención indefinida en el espacio y el tiempo, ni un derecho adquirido o una situación jurídica consolidada a su favor, en el sentido de que aquéllas no pueden ser modificadas nunca jamás, puesto que implicaría crear una limitación a la potestad impositiva del Estado (creando una inmunidad tributaria indefinida), que no contempla la propia Constitución Política. Las exenciones, no obstante fueran concedidas en función de determinadas condiciones valoradas en su momento por el legislador, pueden ser derogadas o modificadas por una ley posterior, aún cuando se trate, como en este caso, de jubilaciones o pensiones. Tal proceder no resulta arbitrario por sí sólo, sino que aparece como una respuesta a las necesidades fiscales del país y en el entendido de que su aplicación lo será hacia el futuro, es decir, que surtirá efectos a partir de su vigencia." (Parte del Considerando III de la resolución número 1341-93, de las diez horas treinta minutos del veintiuno de marzo de mil



novecientos noventa y tres)

Es decir, no resulta procedente afirmar que el Estado, a través de la Asamblea Legislativa, se encuentra inhabilitado para exonerar del pago de determinados tributos, o de eliminar dichas exenciones, siempre que lo haga mediante el procedimiento para la creación de la Ley formal. En ese sentido, es claro que no llevan razón los accionantes. Por otro lado, alegan que es inconstitucional que la disminución en el monto de la exoneración se hubiera verificado respecto de los arrendadores de automóviles y no en perjuicio de otros ramos de actividades propios del sector turismo. Sobre un tema similar a éste, ya la Sala había tenido la oportunidad de manifestarse respecto de semejantes alegatos, en el siguiente sentido:

"II).- EL PODER TRIBUTARIO.- El llamado "Poder Tributario" -potestad soberana del Estado de exigir contribuciones a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción o bien conceder exenciones- no reconoce más limitaciones que las que se originan en la propia Constitución Política. Esa potestad de gravar, es el poder de sancionar normas jurídicas de las que se derive o pueda derivar, la obligación de pagar un tributo o de respetar un límite tributario y entre los principios constitucionales de la Tributación, se encuentran inmersos el Principio de Legalidad o bien, Reserva de Ley, el de la Igualdad o de Isonomía, de Generalidad y de No Confiscación. Los tributos deben emanar de una Ley de la República, no crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos, deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstas en la ley y no solo a una parte de ellas y debe cuidarse de no ser de tal identidad, que viole la propiedad privada (artículos 33, 40, 45, 121 inciso 13 de la Constitución Política).-

IV.- En concreto, al examinar la diferencia en el monto de las exenciones otorgadas a los empresarios del servicio de taxi por un lado y a los autobuseros por otro, se observa que se trata de una distinción creada por ley, al amparo de las facultades tributarias otorgadas al Estado por la Constitución Política, que no es artificiosa ni desapegada de bases reales, sino más bien, se produce atendiendo a las particularidades de cada una de las modalidades de servicio de transporte público, por lo que se estima que tal proceder no resulta irrazonable ni arbitrario, por coincidir con la ya señalada discrecionalidad del Estado para determinar la distribución de cargas tributarias con el fin de responder a las necesidades fiscales del país, de forma que si se ha hecho distinción para efectos de conceder en un caso un porcentaje mayor de exoneración, ello no es violatorio del artículo 33 de la Constitución Política.

De lo anterior se colige la validez de las normas impugnadas en este acápite, en cuanto disponen la disminución de incentivos tributarios mediante Ley formal. El hecho de que la carga tributaria sea diferente para diversos grupos de servicios

turísticos, no representa de por sí violación al artículo 33 constitucional, y al principio de isonomía. Tratándose de situaciones fácticas distintas, es válido que el legislador establezca consecuencias jurídicas igualmente diversas. El mismo numeral 33 permite la imposición de diferenciaciones no contrarias a la dignidad humana, por lo que no resulta correcto afirmar que la distinción acusada sea inconstitucional. Por lo anterior, la presente acción debe ser declarada sin lugar en cuanto a este extremo." (Ver además Voto 1830-99 de la Sala Constitucional)

Como observamos, la norma 7 inc d) de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico ha sido impugnada, pero en el tema de la derogatoria de las exenciones y no en relación con el monto de las multas, de ahí que pasamos a analizar este aspecto.

III.- Esta Sala considera importante hacer mención del Voto No. 2422-98 del 3 de abril de 1998, en el cual se aborda el tema de la proporcionalidad y razonabilidad de las multas, así como lo relativo a los temas del derecho de propiedad, confiscatoriedad y principio de reserva de ley e igualdad. Al respecto se indica:

"II.- A juicio de esta Sala, la normativa impugnada no resulta inconstitucional. Los contratos de exportación se encuentran regulados en la Ley de la Renta, en los artículos 61 y siguientes; de manera tal que, por medio de una ley, se establece: a) una obligación a cargo de los beneficiarios de los contratos de exportación, como es la entrega del "Informe Anual"; b) la competencia del Consejo Nacional de Inversiones para determinar el plazo en que debe presentarse este informe, y la consecuencia -sanción-, que en este caso es una multa. Y es con fundamento en esta Ley que el Consejo Nacional de Inversiones emite el Reglamento denominado "Normas sobre los beneficios, plazos y condiciones de los contratos de Exportación", publicado en La Gaceta número 229, de primero de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro. En virtud de lo anterior, existe una obligación legal, reglamentaria y contractual de presentar el Informe Anual de las operaciones realizadas por la empresa, dentro de los cuatro meses posteriores al cierre fiscal; plazo que esta Sala estima prudente y razonable para que las empresas preparen adecuadamente este informe. Por otra parte, La presentación del informe resulta indispensable y fundamental a efectos de justificar el mantenimiento de un régimen excepcional, como lo es el contrato de exportación. Asimismo, en la Ley se fijó un tope máximo de la multa a imponer, lo cual resulta constitucionalmente válido. La multa no resulta confiscatoria, en tanto no despoja del patrimonio a la empresa sancionada, ni la deja en situación ruinosa; además de que la empresa accionante no ha demostrado que ese porcentaje -5%- incida en su capacidad financiera de modo determinante; y si el monto resulta elevado, lo es en proporción de los beneficios logrados; por lo que resulta un criterio adecuado, proporcional, racional y razonable, ya que la imposición de la multa se aplicaría con los mismos criterios a todas las empresas que se hagan acreedoras a ésta.



Tampoco resulta violatorio del principio de igualdad, porque la presentación del Informe dentro de los cuatro meses amerita la imposición de una multa, mientras que si se presenta en forma posterior a ese plazo, además de la multa, la Administración puede decretar la resolución del contrato de exportación, sanción que es más grave y no puede ser impuesta sin un procedimiento ordinario. Resulta obvio que las empresas que se encuentran en estos dos supuestos no se hallan en igualdad de condiciones. Por último, estima que no resulta obligatorio para la Administración el seguir el debido proceso en la imposición de multas, por cuanto la imposición de las mismas deriva de un hecho de fácil constatación, frente a la que no se puede alegar causal de justificación posible, que de lugar a una valoración o ponderación por parte de la Administración; basta con la simple constatación de la omisión prevista, y no existe ninguna norma que permita a la Administración valorar el motivo del incumplimiento. No obstante lo anterior, debe señalarse que el administrado tiene el derecho de impugnar el acto administrativo que le imponga la multa, y si es el caso, llegar a discutirlo hasta en vía jurisdiccional." (En similar sentido ver Voto No. 2594-98).

IV- Este Tribunal constitucional considera que la multa establecida de diez veces el valor del monto de los impuestos exonerados, es conforme al principio reserva de ley, además de ser razonable y proporcional al hecho cometido, cumpliendo de esta forma con los principios establecidos a nivel constitucional en nuestro sistema tributario. Además la multa no resulta ser confiscatoria ni violatoria del derecho de propiedad, pues no excede la capacidad económica o financiera de la accionante, ni la deja en situación ruinoso como así lo indicado la jurisprudencia constitucional. Además la empresa accionante no ha demostrado que la multa incida en su capacidad financiera de modo determinante; y si el monto resulta elevado, lo es en proporción de los beneficios logrados; por lo que resulta un criterio adecuado, proporcional, racional y razonable, conforme se ha indicado. Del mismo modo no se infringe el principio de reserva de ley pues en la normativa tributaria analizada se contemplan las obligaciones de la partes y su correspondiente participación en la relación tributaria y en el cumplimiento de las mismas".

Por último, puede, además, el accionante, remitirse a la sentencia de esta Sala #2000-10356 de las 15:02 horas del 22 de noviembre del 2000, que declaró la constitucionalidad del artículo 3 de la Ley N° 6844, el cual impone una sanción consistente en una multa de diez veces el monto del impuesto del cinco por ciento a favor de las municipalidades, sobre el valor de cada boleta, tiquete o entrada individual a todos los espectáculos públicos y de diversión no gratuitos que se realicen en teatros, cines, salones de baile, discotecas, locales y estadios."

Conclusión.-

A criterio de esta Sala la competencia de la Dirección General de Hacienda para

aplicar la sanción de multa que disponen los artículos impugnados, lo es en el ejercicio de una atribución de naturaleza legal que proviene específicamente del numeral 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que establece en su párrafo tercero que: "Tratándose de la Administración Tributaria del Ministerio de Hacienda, cuando el presente Código otorga una potestad o facultad a la Dirección General de Tributación, se entenderá que también es aplicable a la Dirección General de Aduanas y a la Dirección General de Hacienda, en sus ámbitos de competencia."

En consecuencia y de conformidad con el antecedente citado, por no encontrar este Tribunal motivos para variar de criterio o razones de interés público que justifiquen reconsiderar la cuestión, la acción debe ser rechazada por el fondo y así debe declararse.-"

#### ***d) Improcedencia de exención por interpretación analógica***

[SALA PRIMERA]<sup>7</sup>

"III.- El principio de inmunidad fiscal libera al Estado de la obligación de pagar tributos creados por él. El sujeto activo de la obligación tributaria debe ser el mismo Estado. Sería ilógico un Estado creando tributos para cobrarse a sí mismo. El ente mayor asume una doble consideración de sujeto activo y pasivo de la relación jurídico tributaria cuya consecuencia sería la extinción de la obligación tributaria por confusión. De ahí la razón (artículo 49 del Código de normas y procedimientos tributarios) de establecer como causal de extinción de la obligación tributaria la confusión. Cuando el Estado pasa de ser sujeto activo a sujeto pasivo del tributo la obligación tributaria es inexistente pues no existe la relación intersubjetiva. Respecto del régimen municipal el principio de inmunidad fiscal del Estado es inoperante. Son los Municipios, y no el Estado, el sujeto activo de la obligación tributaria. El Estado debe, por principio, pagar los tributos municipales. Para que opere la inmunidad fiscal -por confusión- la identidad subjetiva debe ser plena. Si el tributo es estatal es el mismo Estado el sujeto pasivo de la relación. Si el tributo es Municipal es el Municipio el sujeto pasivo de la relación. No podría operar la confusión si el sujeto activo del tributo es un ente menor -como lo son las Municipalidades- y el pasivo es el Estado porque la identidad subjetiva no se configura. En forma genérica el Código de normas y procedimientos tributarios en su artículo 4 párrafo primero define los tributos como "... las prestaciones en dinero, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines...". Para el caso de las Municipalidades cualquier tipo de tributo (impuestos, contribuciones especiales o tasas) está encaminado a la obtención de recursos, mediante recaudaciones, para el fomento de actividades tendientes al cumplimiento de sus fines (fin extrafiscal del tributo). Los fines municipales son distintos a los propiamente estatales. Cada



municipio debe atender problemas prioritarios dentro del ámbito territorial donde ejerce su autonomía (artículo 2.1 de la Ley General de la Administración Pública). Por esa razón no puede sostenerse la identidad entre el Estado propiamente dicho y los entes menores, pues si bien ambos se rigen por las mismas normas en cuanto a las funciones de relación y acción, legalmente son distintos entre sí (artículo 2 ibídem). Los fines propios del Estado son genéricos y de programación uniforme mientras los entes menores tienen fines más restringidos y particulares. La potestad de las Municipalidades para el establecimiento de tributos descansa en una atribución de carácter Constitucional. El artículo 170 de la Carta Magna garantiza la autonomía municipal y otorga a estos entes menores la iniciativa para la creación, modificación o extinción de los impuestos municipales, pero siempre sujetos a la autorización legislativa (artículo 121 inciso 13). El acto de autorización es típicamente tutelar. Consiste en la remoción de un obstáculo legal para realizar la actividad autorizada. El titular de la actividad es el órgano autorizado y no el autorizante. La Asamblea Legislativa no puede asumir un papel creador de impuestos municipales (tributos en general), pues son las mismas corporaciones las creadoras de dichos impuestos en el ejercicio de su autonomía. La Asamblea puede rechazar un nuevo impuesto municipal pero no establecer uno distinto al originado en la voluntad municipal. Conforme ha señalado la Sala Constitucional las Municipalidades no formulan una mera proposición a la Asamblea, someten a su conocimiento verdaderas fijaciones impositivas (Sentencia N° 1631-91 de 15 horas y 15 minutos del 21 de agosto de 1991). Por ello, para la imposición de tributos municipales, se debe cumplir con todos los principios del derecho tributario: legalidad, generalidad, igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, pues solo así sería formal y legalmente válida. El principio de legalidad afecta, de forma particularmente intensa, el tema de las exenciones tributarias. Conforme al Código de Normas y Procedimientos Tributarios en esta materia solo la ley puede otorgar exenciones (Artículo 5) y la "exención es la dispensa legal de la obligación tributaria" (Artículo 61). En consecuencia, únicamente por vía legal se puede eximir de la obligación tributaria al sujeto pasivo de la relación. La Ley debe especificar las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tipos de tributos comprendidos, si la exención es total o parcial, y eventualmente su duración (artículo 62 ibídem). La actividad financiera de las Municipalidades está afectada por el principio de legalidad pues ellas están obligadas a recaudar todos los tributos autorizados por Ley. Las municipalidades no pueden exonerar del pago de impuestos, contribuciones o tasas sino mediante disposición legislativa (Artículo 81 del Código Municipal). Quien pretenda beneficiarse de exenciones en el pago de tributos municipales debe demostrar la legalidad del beneficio. Son muchas las leyes exonerativas de tributos municipales. El Código Municipal en su artículo 81 dispone: "Los servicios de recolección de basura, aseo de vías públicas o alumbrado público, que presten a



instituciones educativas oficiales o semioficiales, comités de la Cruz Roja y Temporalidades de la Iglesia Católica estarán exentas de este pago, pero su costo será distribuido proporcionalmente entre todos los usuarios del servicio". La Ley Orgánica del Colegio de Farmacéuticos N° 15 de 29 de octubre de 1941 y sus reformas (artículos 3 y 7) dispone que ningún establecimiento que pague al Colegio, estará obligado al pago de impuestos por ese mismo concepto, pero sí deben pagar las patentes del caso cuando vendan otros productos. La Ley Constitutiva de la Caja Costarricense de Seguro Social N° 17 de 22 de octubre de 1943 y sus reformas (artículo 58) exonera a la Caja de toda clase de impuestos directos o indirectos, inclusive de las contribuciones municipales. Las Juntas de Educación y Administrativas están exoneradas del pago de impuestos municipales y de algunas contribuciones, según Ley N° 181 de 18 de agosto de 1944 y sus reformas (Código de Educación) y Ley N° 2160 de 25 de setiembre de 1957 (Ley Fundamental de Educación). La Ley Orgánica del Sistema Bancario Nacional N° 1644 del 26 de setiembre de 1953 y sus reformas exonera de impuestos a los Bancos estatales. La Ley sobre Desarrollo de la Comunidad N° 5859 de 7 de abril de 1967 y sus reformas exonera a las Asociaciones de Desarrollo del pago de impuesto sobre los bienes que adquieran. La Ley de Fundaciones N° 5338 de 28 de agosto de 1973 las exime del pago de impuestos municipales, pero debe pagar las contribuciones especiales y tasas municipales. Las cooperativas están exentas de impuestos y tasas municipales pero solo para actos o requisitos tendientes a la formación, inscripción y modificación de estatuto (Ley de Asociaciones Cooperativas N° 6756 de 5 de mayo de 1982). Por Ley N° 6985 de 18 de abril de 1985 los templos y otros bienes de las Temporalidades de la Iglesia Católica fueron exonerados del pago de toda clase de impuestos y tasas nacionales y municipales. Las exenciones de impuestos y contribuciones municipales a entidades de Derecho Público quedaron vigentes en virtud del artículo 181 del Código Municipal. La interpretación en el Derecho Tributario de las exenciones es restrictiva. El Código Tributario (artículo 6, párrafo segundo) dice: "La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones". Por otra parte, aunque exista disposición expresa de ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación (artículo 63 ibídem) y puede ser derogada o modificada por ley posterior, sin responsabilidad para el Estado (artículo 64 ibídem). De la relación de dichas normas se desprende la protección al principio de legalidad en materia de exenciones, mediante la imposibilidad de interpretar ampliamente las normas a ellas referidas. Atendiendo a esa interpretación restrictiva, el artículo 181 del Código Municipal, mantuvo en vigencia las leyes referidas a la exoneración de impuestos y contribuciones municipales a entidades de Derecho Público y no las relativas a la exoneración de tasas municipales. La Ley N° 21 del 25 de noviembre de 1942 (artículo primero) establece: "Estarán



exentos del pago de la contribución urbana, cañerías, cloacas, y además obras ejecutadas por la Municipalidad o los Concejos de Distrito, las siguientes instituciones: Juntas de Protección Social, Juntas de Educación, Templos de la Iglesia Católica, Apostólica y Romana, Residencias del Señor Arzobispo y de los señores Obispos, cementerios y facultades de la República". No puede interpretarse tal exención como comprensiva de los tributos denominados "tasas" porque lógicamente se está refiriendo a contribuciones municipales: caminos, cordón y caño, mantenimiento de caminos, cañerías, cloacas, etc.. Entonces no están comprendidas dentro de tales exenciones los servicios de limpieza, recolección de basura y alumbrado público, pues ellas no son contribuciones ni obras, sino servicios municipales, por lo que procede rechazar el recurso en su segundo agravio. Procede ahora analizar el primer agravio. Ello obliga necesariamente a determinar cuáles son las normas aplicables al cobro de impuestos, contribuciones o tasas municipales: las generales -invocadas en el recurso- del Código de normas y procedimientos tributarios, la Ley General de la Administración Pública y la Constitución Política o las especiales del régimen tributario de los municipios. Sobre el carácter general y especial de las normas esta Sala ha señalado: "Es importante descartar, desde ya,

para desechar una errónea creencia común, que lo característico de una ley especial sea referirse a un grupo determinado de sujetos. Ello lo puede hacer también una de orden general, cuando crea ella misma, y regula, una categoría de aquéllos; por ejemplo, industriales dedicados a la exportación de artículos tradicionales. Ella misma, a través de sus disposiciones, permite el nacimiento a la vida jurídica de una categoría de sujetos, estableciendo para ellos un régimen jurídico particular. La ley especial, por su parte, y en relación con el ejemplo de comentario, lo que hace es distinguir, en su regulación, a un sujeto o grupo de éstos, dentro de la categoría creada por la ley general" (Sentencia N° 130 de las 14 horas y 30 minutos del 26 de agosto de 1992, reiterada en la N° 60 de las 14 horas y 50 minutos del 31 de agosto de 1993). Naturalmente la distinción es obligada pues en la interpretación normativa debe respetarse el principio general de Derecho de la prevalencia de la ley especial sobre la ley general. Evidentemente es al Código Municipal a quien le corresponde regular -como ley especial- todo el régimen tributario de las municipalidades en su triple modalidad de impuestos, contribuciones especiales y tasas (Artículos 81 a 104). Concretamente en cuanto a las tasas su vigencia rige a partir de su aprobación conforme a la ley y su publicación en el Diario Oficial (Artículo 85), debiendo revisarse por lo menos una vez al año (Artículo 89). Las tasas de servicios urbanos como alumbrado público, recolección de basura y mantenimiento de parques y zonas verdes deberán ser pagadas por los usuarios aún cuando ellos no demuestren interés en los mismos (Artículo 87). En cuanto al alumbrado público éste se aumentará, previa publicación en el Diario Oficial, conforme a las



recalificaciones de las tarifas de energía eléctrica (Artículo 87). Las Municipalidades deben cobrar las tasas a los contribuyentes, sin necesidad de ningún procedimiento previo, poniéndolas al cobro en un solo recibo para su pago por períodos vencidos, y tienen un recargo por concepto de multa de 2% mensual -el cual nunca superará el 50% del monto adeudado-, debiendo el usuario en caso de atraso pagar también los intereses sobre esas sumas calculados al 2% mensual (Artículo 82). Para su cobro el Código Municipal le da carácter de título ejecutivo a las certificaciones expedidas por los Contadores Municipales, y contra ellas solo caben las excepciones de pago y prescripción (Artículo 84), fijándose el plazo para esta última en 5 años (Artículo 86). Las deudas derivadas de su falta de pago constituyen hipoteca legal sobre los respectivos inmuebles (Artículo 83). Consecuentemente frente a normas tan específicas para la materia tributaria municipal no encuentra esta Sala violación a los principios del debido proceso y de legalidad con quebranto a los artículos 132, 139 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios pues para este caso no se trata de impuestos determinables dentro del procedimiento ante la administración tributaria sino de tasas municipales vigentes, y para su cobro no es necesaria ni la previa notificación al administrado ni la realización de audiencias, sino solo su determinación como se efectuó; tampoco ha habido violación de los numerales 11, 12 y 13 de la Ley General de la Administración Pública porque el fundamento jurídico de las tasas municipales se encuentra en el artículo 170 de la Constitución, en el mismo Código Municipal y en su fijación legal debidamente publicada en La Gaceta, como tampoco la ha habido respecto del artículo 308 de la misma normativa general pues esa disposición se refiere al procedimiento ordinario; y mucho menos del artículo 11 constitucional pues -como se dijo- el fundamento de las tasas municipales está en la misma Constitución y en la normativa especial del Código Municipal."

***e) Inaplicabilidad del silencio positivo a exoneraciones y beneficios tributarios***

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO]<sup>8</sup>

"V.- EN CUANTO A LA APLICACIÓN DEL SILENCIO POSITIVO DERIVADO DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS: La parte actora manifiesta peticiona que se aplique el silencio positivo a la consulta tributaria hecha a la Administración Tributaria del IMAS el 30 de marzo del 2006, lo que tiene un efecto ultractivo: que no se da el nacimiento del hecho generador de la obligación tributaria dispuesta en el artículo 61 de la Ley 8343, porque esa institución no ha dado el acto autorizador para legitimar el cobro del impuesto, de modo que se da una falta de competencia tributaria para su recaudación; y un efecto retroactivo: la ilegalidad de los pagos realizados desde la promulgación de la Ley 8343, debiendo devolver lo

pagado desde el 27 de diciembre del 2002 al mes de junio del 2005, por la suma de setenta y nueve millones quinientos mil colones y las costas del proceso (escritos de interposición, formalización de la demanda y resolución firme N° 45-2008 visible a folios 278 a 296, 357 a 378, 199 a 201 del expediente judicial). No lleva razón la parte actora. Sobre el tema discutido, resulta importante citar lo analizado por la Sección Octava de este Tribunal en el voto 15-2009 de las 15:45 horas del 25 de febrero de 2009, que en lo que interesa se transcribe:

"(...) Dispone el numeral 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios en relación con el Reglamento de Gestión, Recaudación y Fiscalización Tributaria, número 29264 del 24 de enero del 2001, en sus ordinales 122 al 130, los requisitos esenciales de forma y contenido, bajo pena de inadmisibilidad que deben contener las consultas vinculantes tributarias, siendo los siguientes: a) Interés personal y directo. b) Versar sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta (cuando se individualiza en todas sus características particulares identificativas) y actual (al desarrollarse u ocurrir en el presente o su inicio es inminente). c) Escrito claro y preciso, estableciendo todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta, expresando la opinión fundada. d) Nombre de los interesados. e) Indicación de los tributos afectados con sus respectivos períodos fiscales. f) Copia fiel y, g) Presentación antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada o bien dentro del término para el pago del tributo. En consecuencia, al tenor de dicha normativa es dable afirmar que las consultas a dicho órgano tienen por objeto resolver sobre posiciones jurídicas de los contribuyentes o legitimados en forma personal y directa, sobre las normas tributarias que se deben aplicar a un hecho específico y actual, es decir que no haya sido resuelto por la Administración, ni se encuentre consolidada la situación, sino que debe haber un interés tributario vigente en su solicitud, para esclarecer aspectos que incidirán en su régimen contributivo. De igual forma, no puede referirse a situaciones o aspectos generales porque perdería su sentido jurídico, sino a casos concretos e individuales con incidencia tributaria específica en el consultante, de allí que no se trate de meras evacuaciones de dudas con carácter informativo, sino que se busca con este instrumento definir la situación jurídica tributaria inminente del contribuyente, acompañada del criterio del solicitante, en razón de lo cual se conmina a la Administración a contestar en el término de cuarenta y cinco días bajo pena de operar el silencio positivo y tener por aprobada la propuesta u opinión acompañada. En virtud de dicha naturaleza, se le otorgan los efectos de eximir de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si el mismo es pagado dentro de los treinta días hábiles siguientes de su notificación, pero en tanto se formule antes del vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada, para cancelarlo o que fenezca el hecho generador del tributo. Respecto a los alcances del silencio positivo, a la luz de la normativa



citada, es necesario resaltar que el mismo operará siempre que la consulta reúna todos los requisitos exigidos, y se limitará al caso concreto, de esta forma la interpretación del consultante se debe aprobar si la expuso y se limita al caso específico pero sin afectar los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución. De igual forma, el transcurso del plazo del silencio positivo no impedirá que la Administración se pronuncie con posterioridad y en dicho caso, si lo resuelto expresamente contradice la interpretación del consultante, se entenderá revocado el acto presunto positivo, por lo que en tal situación el silencio positivo solo cubre el período comprendido entre el momento en que se formula la consulta y la notificación de la resolución que dictada fuera del plazo establecido resuelva en definitiva el asunto. Aplicado lo indicado al caso concreto, tenemos que del estudio de los autos se observa que efectivamente la actora no cumple con los requisitos estipulados en la normativa citada para configurar una consulta tributaria vinculante capaz de generar silencio positivo obligatorio para la Administración Tributaria. Efectivamente del estudio del escrito que rola a folios 15 a 42 del principal, se observa que se trata de una serie de razonamientos jurídicos, y afirmaciones con copia literal de extractos de dictámenes de la Procuraduría General de la República, en los que discute la competencia del Instituto Mixto de Ayuda Social respecto al impuesto a los moteles establecido en la Ley de Contingencia Fiscal número 8343, pero sin que en ningún momento se establezca la consulta que expresamente se debió de haber formulado a la entidad consultante, sino que se trata más bien de un reclamo administrativo, lo cual se deduce de su petitoria a folio 26 del subjuice, en el que cuestionan aspectos de competencia, de nacimiento de la obligación tributaria y se solicita devolución de lo cancelado, por lo que evidentemente escapa de los alcances del instituto. Llevando razón al respecto la Administración Tributaria del Instituto Mixto de Ayuda Social, en lo consignado mediante la resolución de las 14:30 horas del 21 de junio del 2006, así como la Gerencia General del Instituto Mixto de Ayuda Social, en la resolución de las 8:45 horas del primero de noviembre del 2006, en las que se echa de menos una consulta específica sobre la aplicación del derecho a un caso concreto. (...)"

Adicionalmente, del voto N° 05-2000 de las 15:30 horas del 5 de enero de 2000 dictado por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia se deduce que el silencio positivo no aplica para las exoneraciones o beneficios tributarios, al indicar que: "(...) 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 presente caso, resulta de plena aplicación el precedente judicial arriba citado. El actor planteó dos consultas con fundamento en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. La primera consulta consta en el escrito presentado el 28 de julio de 2005 ante el IMAS (folios 464 a 466 del tomo I del expediente administrativo), donde peticionó que por no existir un manual para el dictado del acto autorizatorio, tal acto no se podía llevar a cabo por violación al debido proceso y por cuanto el IMAS no es administración tributaria (folios 107, 184 del expediente judicial, 464 a 466 del tomo I del expediente administrativo). La segunda consulta fue presentada el 30 de marzo de 2006 por no haberse realizado el acto autorizatorio, se cuestiona la competencia del IMAS y se pide la devolución de los pagos del impuesto (folios 360, 361, 383 del expediente judicial, 563 a 575 del tomo II parte A del expediente administrativo). Coincide este Tribunal, con la jurisprudencia citada, respecto a que las consultas aquí revisadas consisten en reclamos administrativos de la parte actora, cuya pretensión principal es la devolución del impuesto cancelado, lo que excede los límites fijados en el numeral 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de ahí que los rechazos de tales consultas dictados por el IMAS se ajustan a derecho. Por lo expuesto, se rechaza el presente extremo de la demanda. ”

***f) Régimen de exoneraciones y beneficios tributarios conforme a los principios constitucionales***

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO]<sup>9</sup>

**“III.- DEL OBJETO DE LA DEMANDA.-**

Pretende el personero de la empresa actora que en sentencia se declare como renta no gravable las ganancias de capital obtenidas con la venta forzosa de la flotilla vehicular de su empresa dispuestos para el alquiler de turistas (nacionales y extranjeros), y con tal propósito, solicita dejar sin efecto los actos dictados por la Administración Tributaria que no avalaron su criterio interpretativo. Su alegato lo sustenta en la imposibilidad de aplicar el párrafo tercero del inciso f) del artículo 8 de la Ley del Impuesto de la Renta, que grava las diferencias obtenidas en las ventas de activos sujetos a depreciación, por los siguientes motivos: a.) que dicha disposición perdió sentido desde la reforma introducida por la Ley de Justicia Tributaria, número 8114, del cuatro de julio del dos mil uno, en atención a que antes se preveía una autorización (acto administrativo individual) de parte de la Administración Tributaria respecto de las depreciaciones especiales, de manera que únicamente son gravables aquellas diferencias de capital que resultaren de tales supuestos, no así, respecto de las operaciones autoliquidadas, sustentadas en una norma reglamentaria, en las que por definición, no hay acto administrativo autorizativo de depreciación. De manera que, al eliminarse esa autorización, la norma perdió sentido; b.) que de acuerdo con la directriz de la Dirección General



de Tributación DG-12-2000, la ganancia de capital es gravable únicamente la que se genera por la materialización de la venta o enajenación de activos, y en esta hipótesis no se da el supuesto de la materialización, ya que la ganancia es aparente, en atención a que dicho monto debe ser inmediatamente destinado a la renovación de la flotilla; de manera que, bien puede afirmarse que si no hay reinversión, sí habría ganancia de capital que gravar; c.) que la venta de estos activos no se constituye en actividad habitual, y al tenor de lo dispuesto en el inciso d) del artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la que está excluida de la renta bruta es la ganancia de capital obtenida con la venta de bienes muebles o inmuebles; lo que evidencia que no se hace una interpretación integral de estas disposiciones que lleva a concluir que la enajenación de activos depreciables son gravables solo si se trata de una actividad habitual, de manera que la ganancia o pérdida de capital en estos supuestos necesariamente debe de excluirse del cálculo de la base imponible, ya sea como renta bruta o gasto deducible; d.) dicha enajenación se origina en un mandato legal (artículo 7 de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, número 6990), con lo que pierde el carácter volitivo y ánimo de lucro, elemento esencial para generar renta, en tanto no puede tenerse como una enajenación típica de activos depreciables. Una interpretación diferente conllevaría gravar los recursos que son necesarios para mantener la fuente generadora de la renta, que se obtiene de los activos que la componen; y con ello, se desvirtúa el destino de esa ganancia. Además alega la infracción del principio de legalidad tributaria, al pretender incluir en la base imponible del impuesto sobre la renta rubros no previstos en la norma legal, obviándose el requisito de la habitualidad e ignora el régimen jurídico especial de cambio de la flotilla -que lo distingue la simple enajenación de bienes depreciables-, así como el régimen de incentivos que el legislador dispuso a favor de la empresa turística, los cuales, deben de aplicarse e interpretarse conforme a las reglas del derecho común, y no restrictivo, como ha estimado la jurisprudencia nacional. En virtud de la Ley 6990 se reconoce una depreciación especial (que el actor califica como acelerada) de los autos dispuestos al alquiler de turistas (nacionales y extranjeros), y se obliga al cambio de la flotilla vehicular cada tres años, con lo cual, si se grava la venta se vaciaría de contenido el incentivo; debiéndose, en consecuencia, determinar con fundamento en el espíritu y finalidad de la ley. Alega que cuando la letra de la ley es insuficiente para adecuarla a su espíritu, es necesario extender la letra para comprender su contenido, lo cual, no supone la integración analógica, porque no hay laguna ni vacío normativo. Por último, invoca la inconstitucionalidad del Anexo II del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que fija unos únicos porcentajes de depreciación y de años de vida útil, que son necesarios para el cálculo de los gastos de depreciación y de la ganancia gravable. A continuación se analiza este alegato, por cuanto su eventual pertinencia conllevaría a la suspensión del procedimiento, ya sea por la

existencia de una acción de inconstitucionalidad o la formulación de la correspondiente consulta de constitucionalidad (artículos 81 párrafo segundo y 102 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional).

#### IV.- DE LOS ALEGATOS DE LA REPRESENTACIÓN DEL ESTADO.-

Se opone la representación del Estado a la demanda formulada bajo la consideración de que la actora no logró combatir los argumentos de la Administración Tributaria de manera que hiciera posible suponer la existencia de un derecho de acción, y a tal efecto señala: a.) que la disposición del inciso f) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que grava las ganancias o pérdidas de las ventas de activos sujetos a depreciación siempre ha estado redactado de manera plural, con lo cual la imposición ha estado presente desde sus orígenes; de manera que la interpretación gramatical o de contexto que permite deducir la sujeción al gravamen del impuesto sobre la renta de las ganancias de capital objetadas no logra ser desvirtuada por la supuesta "vacancia" normativa alegada por la actora en su beneficio; b.) que en efecto, la actividad de alquiler de vehículos para turistas (nacionales y extranjeros) está sujeta a un régimen especial de incentivos y beneficios de carácter fiscal, conforme lo prevé la Ley 6990, se trata de beneficios que otorga el ICT por medio de un contrato turístico aprobado por la Comisión Reguladora de Turismo, y es en ese convenio que se definen los beneficios, derechos y obligaciones, conforme a la ley, según lo señaló la Sala Constitucional en su sentencia número 1830-99; c.) que no es violatorio del principio de legalidad tributaria que en vía reglamentaria se establezcan los porcentajes de depreciación acelerada de los vehículos dispuestos a alquiler para turismo, según se indicó en la sentencia constitucional número 4844-99, por tratarse de un asunto absolutamente técnico, y por ello, susceptible de ser regulado por la Administración; fijación que en tal virtud, se encuentra sujeta al control de legalidad, residenciado en la jurisdicción ordinaria (contenciosa-administrativa); d.) que el régimen de incentivos tributarios debe ser interpretado de manera restrictiva (según la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia), y en tal virtud, así debe ser analizado el régimen de beneficios fiscales de las empresas de alquiler de autos. Es así como de la normativa legal que los regula, únicamente se establece la exoneración del cincuenta por ciento todo tipo de tasa y sobretasa para la importación o compra de los vehículos, así como la depreciación acelerada -fijada en un plazo de tres años- en atención a la obligación de renovar la flotilla en ese período, previa cancelación de los impuestos correspondientes a la fecha del traspaso. Con lo cual, no forma parte del beneficio fiscal que se reconoce a este tipo de actividad, la exoneración o exclusión del incremento del capital producto de la venta de los autos de la empresa dedicados a alquiler para turismo; no obstante que dicha venta se origine en el cumplimiento de un mandato legal y convencional, por cuanto no existe



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

#### V.- DEL ALEGATO DE INCONSTITUCIONALIDAD.-

Como parte de sus alegatos para sustentar la demanda formulada, la empresa actora alega la inconstitucionalidad del Anexo II del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en tanto establece unos únicos porcentajes de depreciación y años de vida útil de los vehículos de alquiler, la cual está establecida en un un plazo de tres años, conforme a lo dispuesto en los artículos 7 inciso d) de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, y 16 del Decreto Ejecutivo número 25.147-H-TUR, y que resulta de aplicación, tanto para el cálculo de la depreciación de esos bienes, como para realizar el cálculo de la ganancia de capital gravable, conforme a lo dispuesto en el artículo 8 inciso f) de la Ley del



Impuesto sobre la Renta. El fundamento de esta inconstitucionalidad está residenciado en la infracción de los siguientes principios constitucionales: a.) el principio de capacidad económica, por omisión, al no haber fijado y calculado una depreciación basada en el criterio establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, que lo hace sobre la base del desgaste, obsolescencia o deterioro real del bien, siendo que en este caso, únicamente se limita al cumplimiento de una obligación legal que exige el cambio de la flotilla cada tres años; b.) el principio de igualdad, porque alega que a otros contribuyentes se les grava la ganancia de capital por la venta de activos fijos depreciables; y c.) el principio de legalidad, al contradecir el Reglamento a la ley, que únicamente atiende al criterio de la depreciación del bien. Resulta advertir que conforme a la competencia constitucionalmente asignada a la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia está residenciada en esa sede la competencia para "declarar, por mayoría absoluta de sus miembros, la inconstitucionalidad de las normas de cualquier naturaleza y de los actos sujetos al Derecho Público" (artículos 10); en virtud de lo cual, el alegato de inconstitucionalidad que se hace en esta jurisdicción (contencioso-administrativa) es a todas luces improcedente. Asimismo, estima este Tribunal que no resulta procedente la formulación de una consulta judicial de constitucionalidad ante la Sala Constitucional -conforme lo faculta el artículo 102 de la Ley que rige esa Jurisdicción-, en atención a que el objeto del alegato no resulta de aplicación en este proceso, requisito de admisibilidad para su procedencia (entre otras, se pueden consultar las sentencias de la Sala Constitucional 1617-97, 3328.98, 4136-99, 6325-99, 2005-8949, 2005-10378, 2005-10602, 2005-14285, 2006-6325). En este sentido es que bien puede afirmarse que dicha impugnación no se constituye en medio razonable de amparar el derecho o interés que se considera infringido en este proceso tributario (también requisito de admisibilidad ante una eventual acción de inconstitucionalidad, al tenor de lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 75 de la Ley que rige la Jurisdicción Constitucional), por cuanto el objeto de la litis de esta demanda lo es la determinación de si la actora -en su condición de empresa sujeta al régimen de beneficios de la actividad turística- está o no exceptuada del pago del impuesto de la renta respecto del incremento de capital -según información de los libros contables- producto de la venta de los vehículos dispuestos para alquiler para el turismo, teniéndose en cuenta que tales bienes están sujetos a una depreciación que el actor califica como acelerada y que el cambio de dicha flotilla lo es por mandato legal (artículo 7 de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico); sobre la base de dos argumentos fundamentales: que no se está en el supuesto de renta imponible en atención a que el impuesto de utilidades está residenciado en el concepto renta-producto (artículo primero de la Ley 7092); y que existe una exoneración tributaria reconocible a su favor, contenida de manera implícita en la ley, a través de una interpretación extensiva y analógica de los beneficios



tributarios establecidos para la actividad que desarrolla (alquiler de vehículos para el turismo). Es así como en forma insistente, alega que el objeto de la demanda es la correcta interpretación jurídica de la normativa, que permita concluir la no gravación de las ganancias de capital que deriven de un mandato legal y una depreciación autorizada en norma reglamentaria. ( folios 132 a 136 del expediente judicial). Nótese en este sentido, que ni en el procedimiento administrativo que da origen a los actos administrativos impugnados, ni en esta demanda se está determinando el monto de lo que corresponde gravar, si es que se estima la sujeción al tributo en cuestión; y es lo cierto que el anexo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta lo que hace es establecer la cuota de depreciación y los años de los vehículos de alquiler, criterio que es requerido, como bien lo asevera el actor, para la determinación del monto del tributo, en tanto permite fijar el valor de esos vehículos, primero en relación con la depreciación, y posteriormente, para calcular el aumento de capital de su venta, que es objeto de gravamen; lo cual se reitera, no es objeto de discusión en este proceso. Asimismo, el alegato de inconstitucionalidad que se hace resulta contrapuesto a los intereses que dan sustento a esta demanda, en los que la actora ha pretendido el reconocimiento del derecho a la no gravación de la diferencia del valor del vehículo obtenido con la venta, mientras que el alegato de inconstitucionalidad parte del supuesto de que ese ingreso es gravable, sólo que debería serlo de otra manera, asunto que en todo caso, está residenciado a la discrecionalidad del legislador.

VI.- DE LAS REGLAS DE INTERPRETACIÓN EN LA MATERIA TRIBUTARIA.- En atención a que la objeto de la litis se circunscribe a determinar si es o no correcta la interpretación que hace la Administración Tributaria de los artículos 6 inciso d) y 8 inciso f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el artículo 7 de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico y su Reglamento, resulta de importancia, antes de su análisis, referirnos a las reglas de la interpretación en materia tributaria. Cabe advertir que por interpretación se entiende la "Acción o efecto de interpretar; esto es, declaración, explicación o aclaración del sentido de una cosa o de un texto incompleto, oscuro o dudoso. De las leyes. La aclaración fundada de una ley y del espíritu de las normas legales, para conocer su verdadero sentido y determinar su alcance o eficacia general o en un caso particular. " Cabanellas de las Cuevas, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. Editorial Heliasta, Décimo Tercera Edición. Buenos Aires, Argentina, 1998, p.210.) De manera que se trata de la actividad de carácter cognoscitiva que tiene como objeto averiguar el sentido de la norma jurídica, y que resulta necesaria para su aplicación. Se han desarrollado diversas teorías de interpretación en esta rama del derecho, tales como la estricta o literal, que tienen a las normas tributarias como odiosas o restrictivas de la libertad individual, que se sustenta en el principio in dubio contra Fiscum (considerada como paralela del in dubio pro reo, propia del



Derecho Penal); la restrictiva de las normas de exención, que defiende una interpretación favorable al fisco al reputar como excepcionales o singulares las disposiciones que establecen exenciones o beneficios fiscales; la económica, que toma en consideración la realidad económica que norma, por lo que valora la finalidad, contenido económico y la evolución de las circunstancias, con lo cual, permite entender que aún cuando no se empleen términos jurídicos para describir ciertas operaciones, su calificación se hace atendiendo al contenido económico de las mismas, prescindiendo de la forma jurídica (contenido en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios); y la funcional, que sostiene la necesidad de analizar el fenómeno financiero integrando el momento jurídico con el económico, el político y el sociológico; de manera que tiene especial relevancia el principio de la capacidad económica. (Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Parte General . Editorial Civitas. Décima Edición. Madrid. España. 2000. pp. 88 a 91). Esta situación es regulada en nuestro ordenamiento jurídico tributario, propiamente del artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, con fundamento en el cual, esta actividad se informa con "todos los métodos admitidos por el Derecho Común." Ello presupone que son aplicables los métodos interpretativos dispuestos en el Código Civil, concretamente en los artículos 9 -la jurisprudencia vinculante-, 10 -método literal-, 11-ratio legis-, 12 -analogía- y 14 -carácter supletorio-, que se nutren de la interpretación histórica, la lógica, la gramatical y la sistemática, métodos todos que tienen como finalidad última desentrañar la voluntad del legislador. (En igual sentido, puede consultarse la sentencia número 428-2006, de las catorce horas del veintisiete de octubre del dos mil seis, de la Sala Tercera del Tribunal Contencioso Administrativo.) Sin embargo, cabe advertir que, aún cuando en forma general es posible realizar una interpretación integrativa e inclusive analógica en la materia tributaria, a fin de llenar vacíos normativos, es lo cierto que el propio artículo 6 del Código Tributario es claro en señalar que dicho método no es aplicable en el ejercicio de la potestad tributaria propia del Estado en dos supuestos concretos: ni para imponer un tributo ni tampoco para reconocer una exoneración, por cuanto es materia que está reservada a la ley formal y material, conforme al artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, y que desarrolla el artículo 5 del citado Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en virtud de lo cual, es al legislador a quien compete no sólo la definición del tributo como tal y de todos sus elementos esenciales, sino también de los supuestos de no sujeción y de exoneración. Ello quiere decir que es la norma legal la que define si una actividad o utilidad está o no sujeta a un gravamen, sin que se pueda -por aplicación extensiva de la disposición- diferenciar donde la norma no lo hace ni abarcar supuestos no determinados específicamente en la norma. (En igual similar puede consultarse la sentencia número 428-2006, de las catorce horas del veintisiete de octubre del dos mil seis, de la Sala Tercera del Tribunal Contencioso



Administrativo.) Es sobre esta base que se analizarán las argumentaciones de la actora, para lo cual, resulta importante tener claro en qué consiste el régimen de beneficios fiscales que se reconoce a las empresas de alquiler de vehículos para el turismo; por lo que previo a ello, se requiere hacer una breve referencia de las exoneraciones tributarias.

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

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

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

De conformidad con la doctrina, la exoneración (o exención tributaria) consiste en



una técnica tributaria que puede tener uno de los dos siguientes efectos jurídicos fundamentales: o impide el nacimiento de la obligación tributaria –exención total-, o reduce la cuantía del tributo exención parcial, a través de bonificaciones o deducciones-, "por ciertos actos, hechos o negocios, o a ciertos sujetos pasivos, al cumplirse un presupuesto de hecho descrito en la norma que, de no existir, implicaría la no excepción del gravamen" (MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. Técnicas desgravatorias y deber de contribuir. Mc.Graw Hill/Interamericana de España. Madrid. España. 1999. p. 1.) Así, se consideran exenciones todas aquellas normas tributarias que afectan, o el elemento subjetivo u objetivo del hecho imponible, o los elementos de cuantificación del tributo, sea, en la base imponible (deducciones y reducciones) o en el tipo de gravamen. Sin embargo, en nuestro ordenamiento jurídico, al tenor de lo dispuesto en el artículo 61 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la figura tributaria de la exoneración está conceptualizada de la siguiente manera: "Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria"; con lo cual, se supone que se da el cumplimiento del hecho imponible previsto en la norma legal, pero que no resulta vinculante en atención a la excusa o dispensa de su vinculatoriedad, que otra norma del mismo rango reconoce en supuestos claramente determinados. Nótese que para su operatividad se parte del respeto del principio de reserva legal que rige la materia tributaria, que deriva del artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, es que la determinación de las exoneraciones, reducciones o beneficios tributarios está reservado a la ley (formal y material), como lo desarrollan los artículos 5 inciso b) y 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lo que implica que se requiere para su aprobación, seguirse el procedimiento establecido, tanto en el artículo 124 de la Constitución, como del Reglamento de la Asamblea. El fundamento de la reserva legal de la norma exonerativa lo constituye el hecho de que la exoneración se constituye en una verdadera excepción a la obligación general de contribuir con los fondos públicos, y por ende, de los principios de generalidad e igualdad tributaria. Es así como la ley que establece exoneraciones tributarias debe reunir las siguientes condiciones, según previsión expresa del artículo 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios: especificar las condiciones y los requisitos fijados para otorgarlas; los beneficiarios (sujetos a quienes se otorga) [exención subjetiva]; las mercancías u objetos sobre las que recaen (es más apropiado indicar el hecho imponible sobre el que se otorgan) [exención objetiva]; los tributos sobre los que recae; el ámbito de su cobertura, si es total o parcial; el elemento temporal, sea, el plazo por el que se reconocen, con la indicación de si al final o en el transcurso de dicho período, se pueden liberalizar las mercancías o si deben liquidar los impuestos, si pueden autorizar el traspaso a tercero y bajo qué condiciones. Asimismo, al tenor del artículo 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, las exoneraciones tienen un límite de aplicación fundamental, en tanto únicamente se aplican respecto de los tributos ya

establecidos en el ordenamiento jurídico, motivo por el que no puede disponerse una exención abierta e incierta a futuro, por tributos que no han adquirido vigencia, ni siquiera han sido pensados por el legislador. Así, en virtud de tal disposición legal. "Límite de aplicación: Aunque haya disposición expresa de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos con posterioridad a su creación." Cabe advertir que el otorgamiento de una exención tributaria genera derecho subjetivo de su disfrute en el período fiscal correspondiente, si se adapta a los términos previstos en la ley que la establece; pero ello no implica que genere per se un derecho a su reconocimiento en el futuro, toda vez que el legislador está facultado para modificar, e inclusive, revocar las exenciones previamente reconocidas (como lo consideró la Sala Constitucional en sentencias número 1341-93, 4844-94 y 2000-4261), obviamente, mediante ley al efecto, como lo prevé el artículo 64 del Código Tributario: "Vigencia.-

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

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

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

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

Como bien lo indica la representación del Estado, el régimen de incentivos se sustenta en la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, número 6990, del quince de julio de mil novecientos ochenta y cinco, que declaró de interés público la industria del turismo (artículo primero), que comprende las actividades que se desarrollan en servicios de hotelería, transporte aéreo de turistas internacional y nacional, transporte acuático de turistas, turismo receptivo de agencias de viajes y arrendamiento de vehículos a turistas extranjeros y nacionales (artículo 2). Estos incentivos los concede el Instituto Costarricense de Turismo (ICT), a través de un contrato turístico, previa aprobación de la comisión reguladora de turismo (artículo 3), para lo que requiere la calificación de la actividad como turística (artículos 2 del Reglamento que regula el arrendamiento de vehículos a turistas nacionales y extranjeros, Decreto Ejecutivo número 25.148-TUR-H, del veintidós de abril de mil novecientos noventa y seis y 15 del Reglamento de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, Decreto Ejecutivo número 24.863-H- TUR, del cinco de diciembre de mil novecientos noventa y seis). En este convenio se determinan los derechos, exenciones y obligaciones de la empresa que se sujeta al régimen, sobre la base de la normativa legal -como lo indicó la Sala Constitucional en su sentencia número 1830-99-. Propiamente en relación con la actividad de la empresa actora (arrendamiento de vehículos a turistas extranjeros y nacionales), el artículo 7 inciso d) dispone únicamente la siguiente exoneración: "Exonérese el cincuenta por ciento (50 %) del monto total resultante de aplicar los impuestos vigentes que afecten la importación de los vehículos automotores destinados

exclusivamente a arrendarlos a los turistas." (En igual sentido el artículo 15 del Reglamento que regula el arrendamiento de vehículos a turistas nacionales y extranjeros, Decreto Ejecutivo número 25.148-TUR-H.) Ahora bien, en esa misma disposición legal, se establecen una serie de condicionamientos de la actividad para el disfrute de esta exoneración: a.) autorización del ICT para circular (licencia) de los vehículos que se compren y destinen a la actividad, así como la debida identificación de éstos con placas y calcomonías especiales emitidas por la Dirección General de Transporte Automotor del Ministerio de Obras Públicas y Transportes; b.) en atención a la utilización que se hace de estos autos, el legislador dispuso la obligación del cambio de flotilla cada tres años, con lo cual, se estableció una depreciación especial de los vehículos, que fijó en tres años, plazo que cuenta a partir de la efectiva inscripción en el Registro Público de la Propiedad, como lo precisa el artículo 16 del del Reglamento que regula el arrendamiento de vehículos a turistas nacionales y extranjeros, Decreto Ejecutivo número 25.148-TUR-H; c.) la sujeción a la regulación del ICT de las tarifas y el servicio; d.) la cancelación de los impuestos y sobretasas correspondientes para efectuar el traspaso de estos bienes exonerados a terceros que no gocen de esta exoneración, como se regula con idéntico contenido en el artículo 17 del del Reglamento que regula el arrendamiento de vehículos a turistas nacionales y extranjeros, Decreto Ejecutivo número 25.148-TUR-H; y e.) el uso indebido -no autorizado de estos vehículos- conlleva a la cancelación automática de la licencia y patente comercial de operación, así como de la exoneración del impuesto no cubierto, y se le impone una multa equivalente a diez veces el monto exonerado. Ha quedado acreditado en los autos que la empresa actora suscribió un contrato turístico con el Estado, en el que precisamente se detallaron, las exoneraciones y deducciones que se le reconocieron, y los condicionamientos para su disfrute, entre los que destaca el cambio de la flotilla cada tres años y la cancelación de los impuestos correspondientes con base en su valor a la fecha de la transferencia, según el registro en los libros contables, como se consignó en la cláusula tercera del contrato. En virtud de lo anterior, es que, por no haberlo establecido así la normativa legal que regula la materia, ni tampoco por haberse pactado en el contrato turístico suscrito entre la actora y el ICT no resulta posible entender como parte de los incentivos tributarios concedidos, la no gravación de las ganancias de capital obtenidas con las ventas de los vehículos dedicados a la actividad turística de alquiler para el turismo, ya que contrario a lo argumentado por la gestionante, tanto en la ley (y normas reglamentarias que la desarrollan) como en el contrato expresamente se consigna que cualquier traspaso de esos activos a personas (físicas o jurídicas) que no estén sujetos a este régimen de incentivos, deben cancelar todos los tributos y sobretasas correspondientes, entre ellos, obviamente, el correspondiente al impuesto sobre la renta, que se repite, no está excepcionado, cuyo monto se determinará conforme al porcentaje de depreciación



especial -por haber sido establecido en un plazo fijo (tres años) en una ley-, que la norma reglamentaria específica. Resulta ajena a esta discusión si este gravamen vacía o no el contenido de los incentivos fiscales y exoneración establecida en la Ley de Incentivos para Desarrollo Turístico, número 6990, por cuanto excede la competencia de este Tribunal, al residenciarse en un deber-ser, que es más propio de hacerse en el seno de la Asamblea Legislativa, por cuanto comporta una extensión del contenido de la ley, de manera que ello impide al intérprete del derecho (Administración Tributaria y ahora Tribunal Jurisdiccional) su reconocimiento, por no estar expresamente prevista en la ley.

X.- DE LOS SUPUESTOS EN QUE SE SUSTENTA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- Al tenor de lo dispuesto en el artículo primero de la Ley número 7092, de veinticuatro de marzo de mil novecientos ochenta y ocho, el impuesto sobre la renta grava las "utilidades" que las personas físicas y jurídicas obtengan de actividades lucrativas, con lo cual, más que un término jurídico es de carácter económico, que para su mejor comprensión debemos entender referido al incremento patrimonial que se da en período fiscal obtenida a través del desarrollo de una actividad, y que comprende todos los elementos productores de renta, la que ha sido entendida como "... la riqueza de carácter dinámico... es un flujo de riqueza que se genera en un período determinado, de modo que es necesario comparar el estado del patrimonio al inicio del período de su estado final, para captar así el volumen de flujo de riqueza que se generó en dicho arco temporal." (Torrealba Navas, Adrián. La imposición sobre la renta en Costa Rica. Investigaciones Jurídicas S.A. San José, Costa Rica. 2003, p. 45.)

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



de capital es normalmente la diferencia entre el precio de venta y el costo de adquisición del bien (con posibles ajustes de devaluación), al menos las mejoras introducidas por el contribuyente;..." (Directriz de la Dirección General de Tributación, número 12-2000.) En virtud de lo anterior, está sujeta al pago del impuesto de la renta la ganancia de capital en dos supuestos: a.) la obtenida de la enajenación que se constituya en actividad habitual del contribuyente, en la forma prevista en el artículo 6 inciso d) de la Ley 7092, en el que se indica que no integra el ingreso bruto: "d.) Las ganancias de capital obtenidos en virtud de traspasos de bienes muebles e inmuebles, a cualquier título, siempre que los ingresos de aquellos no constituyan una actividad habitual, en cuyo caso se deberá tributar de acuerdo con las normas generales de la ley." (El subrayado no es del original.) El último supuesto es precisamente el que se da en el comercio, en tanto implica el ejercicio de una actividad que realiza el contribuyente en forma constante (habitualidad) y que, en tal condición es la fuente productora de las rentas, y por ello sujeta al tributo -del impuesto sobre la renta-, circunstancia que impide que el régimen jurídico de los bienes que se venden no estén sujetos a los gastos de depreciación; y b.) la que se genere de las ventas de activos sujetos a depreciación, circunstancia que es regulada en el párrafo tercero del inciso f) del artículo 8 de la Ley de referencia en los siguientes términos: "En todos los casos, cuando el contribuyente enajene bienes tangibles, sujetos a depreciación, por cualquier título, y por un valor diferente del que les corresponda a la fecha de la transacción, de acuerdo con la amortización autorizada, tal diferencia se incluirá como ingreso gravable o pérdida deducible, según corresponda, en el período en el que se realice la operación." De manera que, sin distinción del título que origine la enajenación -que en este caso, puede ser la distinción que intenta hacer la gestionante respecto a si lo es en cumplimiento de un mandato legal o en el ejercicio libre de la actividad comercial, como decisión económica y de gestión propia de la empresa- está sujeto al impuesto de la renta la ganancia que se obtenga de la venta de activos sujetos a depreciación, en tanto se enajenen a un precio superior al valor registrado en los libros. Cabe advertir que el mecanismo de las depreciaciones de los activos -dispuesto en el ordenamiento tributario- permite al contribuyente deducir del impuesto de la renta el costo de adquisición de los bienes que se requieren para generar la renta, con lo cual, conforme a los porcentajes establecidos por la reglamentación correspondiente en cada período fiscal se deduce ese costo. Se debe insistir que en el caso concreto de los vehículos para alquiler se está ante una depreciación especial en razón de que la misma fue determinada por el propio legislador, concretamente en el artículo 7 de la Ley número 6990, que en todos los supuestos lo fijó en el plazo de tres años, sin atender a una obsolescencia o deterioro de cada auto en particular. En los demás supuestos, como lo señala la sociedad actora, ese porcentaje es establecido por la Administración, ya sea a través de una disposición



reglamentaria -supuesto avalado por la jurisprudencia constitucional que en sentencia número 4844-99 señaló que era materia propia de la Administración por tratarse de un asunto absolutamente técnico, motivo por el que no infringe el principio de reserva legal en la materia tributaria- o con una "autorización particular", que es lo se conoce como una depreciación acelerada, en atención a que rompe los límites porcentuales establecidos en las regulaciones generales. Así, la venta de este tipo de bienes y el incremento patrimonial que ello genera deben considerarse como parte de las rentas empresariales, precisamente por su ligamen a la actividad empresarial, por cuanto es lo cierto que el cambio de la flotilla vehicular se constituye en una consecuencia directa de la actividad habitual a la que se dedican estas empresas (alquiler de vehículos), además de que dichos activos se adquirieron con una exoneración del cincuenta por ciento en las tasas y sobretasas de su importación o compra local, cuya venta se origina en el cumplimiento de la obligación legal de su renovación cada tres años. Por otro lado, también es indiscutible que estos activos (vehículos) son bienes tangibles productores de renta, la cual, está sujeta al pago del impuesto sobre la renta, conforme a la normativa que rige este impuesto, al no existir una exoneración dispuesta en norma legal respecto de este tipo de actividad comercial (alquiler de vehículos para turismo). Conforme a lo dicho, es claro que en todos los supuestos los ingresos percibidos con ocasión de la venta de los vehículos de alquiler -para cumplir con la obligación legal del cambio de flotilla-, siempre será tomado en cuenta a efecto de la declaración del impuesto sobre la renta, ya sea para su gravación o su deducción: el primer supuesto, cuando la misma sea acreditada como pérdida (en los términos previstos en el inciso g) del citado artículo 8 de la Ley en comentario), lo que se da si la venta se hace a un precio inferior al valor consignado en los libros; y el segundo supuesto, cuando el mismo sea acreditado por la contribuyente al momento de presentar la declaración del impuesto sobre la renta como costo de inversión, según las reglas de contabilidad, ya sea para sufragar el cincuenta por ciento de los tributos y tasas de importación o compra local para la reposición de la flotilla vehicular, o cualquier otro insumo requerido por la empresa para la generación de la renta, conforme lo prevé el inciso a) del mismo artículo 8; supuesto que es obvio que está residenciado en el manejo operativo de la empresa. Es lo cierto que este tipo de empresas tienen un beneficio fiscal establecido por mandato legal -la exoneración del cincuenta por ciento en todo impuesto y tasa en la importación o compra a nivel local de vehículos para destinarlos a alquiler del turismo de nacionales y extranjeros-, que responde a una política de incentivo del sector turístico en nuestro país, sin que por ello pueda intentar extenderse ese beneficio para conceder un lucro a éstas a costa del incentivo, por cuanto ello implicaría la pervención de la figura exonerativa. Por último, al tenor de las anteriores consideraciones queda en evidencia que en el caso que motiva este proceso, resulta ajena a la discusión la



determinación de si esa utilidad o incremento patrimonial es producto de una actividad habitual o es ocasional, o si lo es en cumplimiento de un mandato legal o en el libre ejercicio de un acto mercantil o de comercio, por cuanto no es un elemento determinado en el hecho imponible, conforme al artículo primero y párrafo tercero del inciso f) del artículo 8 de la Ley 7092.

#### XI.- DE LA APLICACIÓN DEL ARTICULO 8 INCISO F) DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN ESTUDIO.-

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

La Administración Tributaria deberá reconocer depreciaciones especiales en casos debidamente justificados por el contribuyente. Asimismo, se faculta a la Administración Tributaria para que conceda depreciaciones aceleradas sobre activos nuevos adquiridos por las empresas dedicadas a actividades que coadyuvan a promover el desarrollo económico y social del empleo de mano de obra nacional y no se vaya a causar perjuicio a las empresas establecidas. En todo caso, cuando el contribuyente enajene bienes tangibles sujetos a depreciación a cualquier título, por un valor diferente al que les corresponda a la fecha de transacción, de acuerdo con la amortización autorizada, según corresponda, en el período en que se realice dicha operación. El valor de la patente de inversión propiedad del contribuyente podrá amortizarse con base en el tiempo de su vigencia. Sobre los bienes semovientes -específicamente el ganado dedicado a la leche y la carne-, así como sobre determinados cultivos, podrán concederse depreciaciones o amortizaciones conforme se establezca en el reglamento de esta ley. En el caso de los cultivos que de conformidad con su ciclo de eficiencia productiva no puedan catalogarse como permanentes, a juicio de la Administración Tributaria, aquellos podrán ser amortizados en un número de años



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

ventajas competitivas." (El resaltado no es del original.) Al tenor de los diferentes textos de la norma en referencia, queda en evidencia que resulta inútil la distinción que pretende hacer la actora respecto si la depreciación del activo es originada en un acto autorizatorio y concreto de la Administración Tributaria (depreciación acelerada) o si la misma se determina conforme a los porcentajes establecidos en la reglamentación correspondiente, por cuanto, desde un inicio y sin distinguir alguno del origen de la forma en que se fijara la depreciación, se gravó la ganancia derivada de activos depreciables. Además, se advierte que aún cuando al tenor de la Ley 7535 se eliminó la posibilidad de que la Administración Tributaria autorizara depreciaciones especiales, la misma se volvió a permitir, con la reforma introducida con la Ley 8114, motivo por el cual, para el período fiscal en que se hizo la consulta tributaria que originó este proceso -dos mil dos- estaba vigente esa opción. Y respecto de este sistema, es importante considerar que cuando funcionan ambos (la depreciación acelerada y la fijada en norma reglamentaria), es la Administración Tributaria la que en todos los supuestos fija - con criterio técnico- el porcentaje y año de depreciación, ya sea a través de un acto concreto e individualizado o en forma general, a través de una regulación reglamentaria. Sin embargo, se insiste que la depreciación de los vehículos de alquiler para turismo está fijada en la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, número 6990, en el inciso d) del artículo 7, y es la norma reglamentaria la que determina el porcentaje de depreciación, por lo que se está ante una depreciación especial; con lo cual -en la forma en que está regulada la depreciación de los vehículos de alquiler- no se daría el supuesto de una depreciación acelerada, sea, la autorizada por acto concreto por la Administración Tributaria, se repite, por cuanto la misma ya está determinada por mandato legal, en un plazo general de tres años.

## XII.- DE LA CONFORMIDAD CON EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS IMPUGNADOS.-

Es con fundamento en las anteriores consideraciones que este Tribunal constata la conformidad con el ordenamiento jurídico de los actos administrativos impugnados, sea, el Oficio DGT-170-03 de catorce de enero del dos mil tres, dictado por la Dirección General de Tributación, confirmado por la resolución AU-01-R-0036-3 de las doce horas del doce de agosto del dos mil tres de ese mismo órgano de la Administración Tributaria, y la resolución 180-2005, de las diez horas quince minutos del veintiocho de abril del dos mil cinco del Tribunal Fiscal Administrativo, en la que se rechazó el criterio esgrimido por la empresa consultante - Trejos e Hidalgo, S.A. fusionada en la sociedad ANC Car Rental, S.A., aquí actora- de que las ganancias de capital obtenidas con ocasión de venta de los vehículos dispuestos al alquiler de turismo (de nacionales y extranjeros) está exento del gravamen del impuesto sobre la renta. En todos estos actos se motivó el rechazo en las siguientes consideraciones: en atención al concepto de

renta (renta-producto), la posibilidad de gravar la ganancia de capital en determinados supuestos, entre ellos, las obtenidas con ocasión de la enajenación de activos sujetos a depreciación; la imposibilidad de aplicar, en estos casos el criterio de la habitualidad; y la imposibilidad de reconocer o acreditar una excepción al gravamen por no estar dispuesta, para estos casos, en una norma de carácter legal, supuestos en los que no procede la aplicación analógica. Es así como en la resolución AU-01-R-0036-3, la Dirección General de Tributación concluye la existencia de una ganancia gravable al reunir todos los requisitos legales establecidos en citado inciso f) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

"I.- los bienes deben ser depreciables, aspecto que se da en el referido caso, pues la depreciación de esos vehículos es de tres años; II.- deben tratarse de bienes tangibles, en ese caso, los vehículos existen y son palpables; III.- y se debe dar una diferencia entre el valor registrado en libros de los bienes y su valor de realización, que para el caso de análisis, por tratarse de una diferencia positiva, es gravable. Por lo que no es de recibo lo manifestado por el reclamante, acerca de la falta de habitualidad." Por su parte, el Tribunal Fiscal Administrativo evidencia que los supuestos regulados en los artículos 6 inciso d) y 8 inciso f) de la Ley del Impuesto de la Renta son diversos que en modo alguno pueden ser aplicados e interpretados en la forma pretendida por la actora, esto es, no puede alegarse la aplicación de la falta de habitualidad en la venta de los activos sujetos a depreciación para sostener su no gravación; "... el artículo 6 inciso d) in fine, de la Ley de impuesto sobre la renta, como se dijo, sujeta al impuesto sobre la renta los ingresos obtenidos por la diferencia entre el valor de adquisición y el de venta de bienes pertenecientes al patrimonio del contribuyente, siempre y cuando ello constituya una actividad habitual, a efecto de armonizar su sujeción con el criterio de 'renta-producto' y paralelamente significa que tales bienes, en estas condiciones, forman parte de su inventario como bienes finales destinados a la venta que por ende no pueden ser objeto de depreciación, dado que para que este último gasto se pueda reconocer, se requiere que se trate de bienes que, por su utilización para la producción de bienes o para la prestación de servicios, sufren un gasto, deterioro o devienen obsoletos, con respecto al proceso productivo, para el cual son utilizados, por el transcurso del tiempo, es decir, 'la depreciación tiene por finalidad reconocer el desgaste de los bienes corporales usados en la actividad productora de renta, que sean depreciables conforme a la ley y a la técnica contable, para su conservación, en tanto y cuanto participan en la actividad productora de renta' (Alfonso Bernal, Juan y otros. Teoría del Impuesto sobre la Renta . Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Santa Fé de Bogotá. Colombia. 1995. p.185.) Por último cabe advertir que una interpretación diversa a la sostenida por la Administración Tributaria y este Tribunal sería violatoria del artículo 16 de la Ley General de la Administración Pública, por cuanto la misma

está sustentada en criterios técnicos y lógicos, que denotan que sólo pueden ser objeto de depreciación los bienes utilizados para la producción de bienes o para la prestación de los servicios, lo que impide aplicar el criterio de la habitualidad -establecido en otra disposición para otro supuesto-, así como la imposibilidad de reconocer -por interpretación extensiva- una condición diferenciada (de venta especial) al motivarse dicha enajenación en el cumplimiento de una norma legal, por cuanto no resulta posible distinguir donde la norma no lo hace ni extender el contenido de los beneficios fiscales establecidos por ley a las empresas de alquiler de vehículos para el turismo (de nacionales y extranjeros). Es lo cierto que tales criterios condicionan la decisión adoptada, tanto en la vía administrativa como en la jurisdiccional.“

**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 TOSCANO SORIA, Luis: *Nuevos estudios sobre derecho tributario*, Corporación Editora Nacional, Quito, 2006, pp. 51-54.
- 2 LOZANO SERRANO, Carmelo: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, pp. 23-37.
- 3 RODRÍGUEZ VINDAS, Ramón Luis: *Temas de Derecho Financiero y Tributario (Costa Rica-España)*, Ed. Jurídica Continental, San José, 1999, pp. 262-265.
- 4 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Resolución No. 603-2007, de las nueve horas con cincuenta y cinco minutos del diecisiete de agosto de dos mil siete.
- 5 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, Sección Tercero, Resolución No. 2302-2010, de las diez horas con diez minutos del diecisiete de junio de dos mil diez.
- 6 SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Resolución No. 3052-2003, de las catorce horas con cincuenta y cuatro minutos del veintitrés de abril de dos mil tres.
- 7 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Resolución No. 12-1994, de las once horas del veinticinco de marzo de mil novecientos noventa y cuatro.
- 8 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, Sección Séptima, Resolución No. 5-2010, de las once horas con quince minutos del veintisiete de enero de dos mil diez.
- 9 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, Sección Cuarta, Resolución No. 24-2007, de las diez horas con treinta minutos del veintiocho de mayo de dos mil siete.