



Informe de Investigación

TÍTULO: PRINCIPIO DE INMUNIDAD FISCAL DEL ESTADO

Rama del Derecho: Derecho Tributario	Descriptor: Obligación Tributaria
Palabras clave: Tributario, Impuestos, Estado, Administración Pública, Exención.	
Fuentes: Jurisprudencia	Fecha de elaboración: 09/02/2012

Índice de contenido de la Investigación

1. RESUMEN.....	1
2. NORMATIVA.....	1
a) Código de normas y procedimientos tributarios.....	1
3. JURISPRUDENCIA.....	2
a) Presupuestos para la aplicación del principio de inmunidad fiscal.....	2
b) Alcances del principio de inmunidad fiscal del Estado.....	6
c) Imposibilidad de cobro de timbre por parte de órgano desconcentrado.....	9
d) No sujeción a impuestos de compras de materiales destinados a construcción de obra pública con fondos donados.....	13

1. RESUMEN

Al lo largo de la presente recopilación se incorporan diversos extractos jurisprudenciales que versan sobre la inmunidad fiscal del Estado. En este sentido, el análisis se encamina a determinar sus principales supuestos así como los alcances que dicho principio supone en el ámbito general de la Administración Pública, en general.

2. NORMATIVA

a) Código de normas y procedimientos tributarios

Artículo 49.- Cuándo se opera.

Hay extinción por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos afectos al tributo, quede colocado en la situación del deudor.

3. JURISPRUDENCIA

a) Presupuestos para la aplicación del principio de inmunidad fiscal

[SALA PRIMERA]¹

“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 ampliativamente las normas a ellas referidas. Atendiendo a esa interpretación restrictiva, el artículo 181 del Código Municipal, mantuvo en vigencia las leyes referidas a la exoneración de impuestos y contribuciones municipales a entidades



de Derecho Público y no las relativas a la exoneración de tasas municipales. La Ley N° 21 del 25 de noviembre de 1942 (artículo primero) establece: "Estarán exentos del pago de la contribución urbana, cañerías, cloacas, y además obras ejecutadas por la Municipalidad o los Concejos de Distrito, las siguientes instituciones: Juntas de Protección Social, Juntas de Educación, Templos de la Iglesia Católica, Apostólica y Romana, Residencias del Señor Arzobispo y de los señores Obispos, cementerios y facultades de la República". No puede interpretarse tal exención como comprensiva de los tributos denominados "tasas" porque lógicamente se está refiriendo a contribuciones municipales: caminos, cordón y caño, mantenimiento de caminos, cañerías, cloacas, etc.. Entonces no están comprendidas dentro de tales exenciones los servicios de limpieza, recolección de basura y alumbrado público, pues ellas no son contribuciones ni obras, sino servicios municipales, por lo que procede rechazar el recurso en su segundo agravio. Procede ahora analizar el primer agravio. Ello obliga necesariamente a determinar cuáles son las normas aplicables al cobro de impuestos, contribuciones o tasas municipales: las generales -invocadas en el recurso- del Código de normas y procedimientos tributarios, la Ley General de la Administración Pública y la Constitución Política o las especiales del régimen tributario de los municipios. Sobre el carácter general y especial de las normas esta Sala ha señalado: "Es importante descartar, desde ya, para desechar una errónea creencia común, que lo característico de una ley especial sea referirse a un grupo determinado de sujetos. Ello lo puede hacer también una de orden general, cuando crea ella misma, y regula, una categoría de aquéllos; por ejemplo, industriales dedicados a la exportación de artículos tradicionales. Ella misma, a través de sus disposiciones, permite el nacimiento a la vida jurídica de una categoría de sujetos, estableciendo para ellos un régimen jurídico particular. La ley especial, por su parte, y en relación con el ejemplo de comentario, lo que hace es distinguir, en su regulación, a un sujeto o grupo de éstos, dentro de la categoría creada por la ley general" (Sentencia N° 130 de las 14 horas y 30 minutos del 26 de agosto de 1992, reiterada en la N° 60 de las 14 horas y 50 minutos del 31 de agosto de 1993). Naturalmente la distinción es obligada pues en la interpretación normativa debe respetarse el principio general de Derecho de la prevalencia de la ley especial sobre la ley general. Evidentemente es al Código Municipal a quien le corresponde regular -como ley especial- todo el régimen tributario de las municipalidades en su triple modalidad de impuestos, contribuciones especiales y tasas (Artículos 81 a 104). Concretamente en cuanto a las tasas su vigencia rige a partir de su aprobación conforme a la ley y su publicación en el Diario Oficial (Artículo 85), debiendo revisarse por lo menos una vez al año (Artículo 89). Las tasas de servicios urbanos como alumbrado público, recolección de basura y mantenimiento de parques y zonas verdes deberán ser pagadas por los usuarios aún cuando ellos no demuestren interés en los mismos (Artículo 87). En cuanto al

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

b) Alcances del principio de inmunidad fiscal del Estado

[PROCURADURÍA GENERAL]²

“En el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, éste tiene el poder de imponer tributos, y además, de colocarse dentro de la relación jurídico tributaria, como el sujeto activo de la obligación, es decir como el acreedor.

Ese poder del Estado para imponer tributos y su posición como sujeto acreedor de la obligación tributaria es precisamente el fundamento del principio de inmunidad fiscal del Estado, al entenderse que éste no podría ser deudor de aquellos tributos creados a su favor. Así, esa inmunidad fiscal del Estado debe entenderse en el tanto nos encontremos frente a un tributo creado a su favor, es decir, cuando el sujeto activo o acreedor de la obligación tributaria es el mismo Estado, en cuyo



caso la relación jurídica tributaria no llega a producirse, tal y como ya lo ha manifestado esta Procuraduría anteriormente al señalar:

"...en la relación jurídica tributaria el Estado no puede revestir el carácter de sujeto activo (Fisco) y de sujeto pasivo (deudor) al mismo tiempo, por cuanto la relación jurídica tributaria supone la existencia de dos sujetos diferenciados. Por lo que en buena técnica el principio de inmunidad fiscal del Estado implica la no sujeción del Estado a los impuestos creados por él mismo –salvo en los casos que expresamente lo disponga el legislador- y no una exoneración propiamente dicha". (Procuraduría General de la República, N°C-114-92 de 21 de julio de 1992).

De lo anterior, se puede concluir que el principio de inmunidad fiscal del Estado no es absoluto, de modo que únicamente rige para aquellos tributos de carácter estatal, de forma que este principio no podría aplicarse para aquellos tributos establecidos a favor de otros entes.

En la actualidad esta es la posición generalizada de la doctrina, así como de la jurisprudencia, tanto nacional como extranjera, en donde se ha pasado de una posición ortodoxa y rígida que propugnaba por una prohibición general para imponer cargas tributarias a una postura flexible, según la cual este principio sólo es aplicable a ciertos tributos. En este sentido el tratadista Giuliani Fonrouge, al referirse a la jurisprudencia de la Corte Suprema Argentina señala:

Pasaron algunos años sin que se presentara la oportunidad de volver sobre el tema, más en 1960 el tribunal –como su similar de Estado Unidos- cambió la interpretación, abandonando la posición ortodoxa. En efecto, en "Banco de Mendoza c. Dirección General Impositiva" expresó que la doctrina norteamericana no tiene carácter rígido y absoluto, señalando la evolución producida en aquel país para impedir que pudiera trascender la esfera que le asignan sus propios fundamentos y convertirse en una regla mecánica e inflexible. Sostuvo que frente a la potestad del gobierno nacional está el libre empleo de los medios y operaciones de que se valen las provincias para ejercer poderes que les corresponden, afirmando que la restricción de aquella puede ser justa en situaciones extremas; pero tal restricción, no mediando cláusula constitucional o "pacto especial", sólo procede cuando "algún interés institucional concreto y perentorio la haga imprescindible", es decir "cuando sea patente que el empleo del poder impositivo nacional respecto del instrumento o medio gubernamental de una provincia imponga a ésta una carga lo suficientemente opresiva como para imposibilitar o coartar de manera sustancial su actividad ". (GIULIANI FONROUGE Carlos. Derecho Financiero. Volumen I, 5ª Ed., Editorial Buenos Aires, Depalma, 1993, pág.324).

En este mismo sentido Washington Lanziano al tratar el tema de los sujetos públicos estatales como sujetos pasivos de obligaciones tributarias, a pesar de



que señala que, en principio el Estado no es sujeto pasivo tributario, finalmente reconoce que éste y en general las personas públicas pueden ser deudores tributarios. (Washington Lanziano, Teoría General de la Exención Tributaria, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1970, pág.158).

De igual forma se han pronunciado nuestros tribunales, así por ejemplo, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, mediante Resolución N°0-12-94 de las 11 horas del 25 de marzo de 1994, expresa:

III.- El principio de inmunidad fiscal libera al Estado de la obligación de pagar tributos creados por él. El sujeto pasivo 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.

IV.- 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 pasivo 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. ...Por esta 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 distintas 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." (El subrayado es nuestro).

II.- DEL IMPUESTO DEL 5% SOBRE EL VALOR DE PASAJES AÉREOS ESTABLECIDO A FAVOR DEL INSTITUTO COSTARRICENSE DE TURISMO

En el artículo 46 de la Ley Orgánica del Instituto Costarricense de Turismo N°1917 de 9 de agosto de 1955 se establecen una serie de impuestos a favor del Instituto Costarricense de Turismo, entre los cuales encontramos el siguiente:

"ARTÍCULO 46.-

a) Un impuesto del cinco por ciento del valor de los pasajes vendidos en Costa

Rica para cualquier clase de viajes internacionales."

Evidentemente, este impuesto fue creado para financiar los gastos propios del Instituto Costarricense de Turismo, el cual, de conformidad con su Ley Orgánica, es una institución autónoma con personería jurídica y patrimonio propios, y con fines y funciones específicas. Así, nos encontramos frente a un tributo cuyo sujeto activo no es el Estado, sino un ente distinto: el Instituto Costarricense de Turismo.

En virtud de lo anterior, el tributo establecido a favor del Instituto, debe ser cubierto por el Estado, salvo que, de conformidad con el artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política y los numerales 61 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se establezca, mediante ley, una disposición que lo exonere del tributo establecido a favor del Instituto.

Lo anterior es congruente con el criterio expresado por esta Procuraduría en el Dictamen C-005-99 de 7 de enero de 1999, en el cual se señala:

"Se ha enfatizado en el hecho de que el principio de inmunidad fiscal se refiere a los impuestos establecidos por el Estado en su propio beneficio. Es decir, cuando el Estado ha ejercido el poder tributario que le es inherente para recaudar ingresos que permitan sufragar sus gastos o bien, para satisfacer fines extrafiscales. Pero ese principio no rige tratándose de tributos dirigidos a financiar otros entes." (En igual sentido ver Dictamen de la Procuraduría General de la República C-89 de 20 de julio de 1989). (El subrayado es nuestro).

Consecuentemente, no podría derivarse del principio de inmunidad fiscal del Estado, una exención a favor del Poder Judicial, del impuesto sobre el valor de los pasajes aéreos internacionales establecido para financiar el Instituto Costarricense de Turismo. Así, la exención del impuesto de referencia, a favor de ese Poder de la República, sólo podría originarse en una disposición de carácter legal, la cual no existe hasta el momento, lo que coloca al Poder Judicial en la posición de sujeto pasivo del tributo en cuestión."

c) Imposibilidad de cobro de timbre por parte de órgano desconcentrado

[PROCURADURÍA GENERAL]³

"I. EL PRINCIPIO DE INMUNIDAD FISCAL DEL ESTADO

El tema sobre el principio de inmunidad fiscal del Estado ha sido tratado en múltiples ocasiones por este órgano asesor. Así, en varias oportunidades hemos analizado la prevalencia de este principio en la relación jurídico tributaria entre el Estado y sus órganos.

En el dictamen C-312-2001 del 12 de noviembre de 2001, esta Procuraduría señaló:

“- El Principio de Inmunidad Fiscal del Estado.

La potestad tributaria, es decir, el poder de imponer coactivamente el pago de tributos, y además de ello, de colocarse dentro de la relación jurídica tributaria como el sujeto acreedor, es connatural al Estado. Ese poder del Estado para imponer tributos y su posición como sujeto acreedor de la obligación tributaria es precisamente el fundamento del principio de inmunidad fiscal del Estado, al entenderse que éste no podría ser deudor de aquellos tributos creados a su favor. Es decir, en la relación jurídico tributaria, el Estado no podría revestir el carácter de sujeto activo y sujeto pasivo al mismo tiempo. Sobre este tema, pueden verse, entre otros, los pronunciamientos de la Procuraduría C-336-83, C-142-91, C-114-92 y C-035-2000.

No obstante, debe tenerse claro que el principio de inmunidad fiscal del Estado no es absoluto, pues rige únicamente para aquellos tributos de carácter estatal. Al respecto, en el dictamen C-005-99 de 7 de enero de 1999 se indicó:

"Ahora bien, en razón del fundamento de la inmunidad, se comprende que se aplica respecto de los tributos estatales y particularmente cuando de constituirse la obligación tributaria, ocupare en ella la posición de sujeto activo. A contrario, dicha inmunidad no surte efecto cuando los tributos han sido establecidos a favor de otros entes y más aún si son consecuencia de un poder tributario diferente. En esos supuestos, el Estado está exento del pago de tributos sólo si una norma legal lo establece así: el principio es entonces relativo."

En este mismo orden de ideas, al referirse al tema de los sujetos públicos estatales como sujetos pasivos de obligaciones tributarias, Washington Lanziano señala que en principio el estado no es sujeto pasivo tributario, pero reconoce que éste y en general las personas públicas, pueden ser deudores tributarios. (Washington Lanziano, Teoría General de la Exención Tributaria, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1970, pág.158).

En igual sentido se ha pronunciado la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia al expresar:

"III.- El principio de inmunidad fiscal libera al Estado de la obligación de pagar tributos creados por él. El sujeto pasivo 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 sujeto 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.

IV.-... 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. No podría operar la confusión si el sujeto activo del tributo es un ente menor..." (Sal Primera de la Corte Suprema de Justicia, N°12-94 de las 11 horas del 25 de marzo de 1994). (El destaque es nuestro)

De lo expuesto podemos colegir que el Estado, en tanto sujeto activo de obligaciones tributarias, se encuentra cubierto por el principio de inmunidad fiscal, pues éste no podría constituirse como sujeto pasivo de tributos creados por él mismo y a su favor. En este sentido nos permitimos retomar lo expuesto en el dictamen C-005-99 supra citado, en cuanto señala:

"Se comprende que si el Estado debiese pagar los tributos de los que es acreedor el desembolso realizado no produciría un incremento efectivo en el conjunto de los fondos estatales, por lo que al reunirse en el Estado las condiciones de sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación tributaria, ésta se extingue por confusión, tal como está previsto en el artículo 49 del Código Tributario. De allí que aún en la hipótesis en que el Estado no estuviere exento del pago del tributo, no existiría obligación tributaria..." (El destacado es nuestro)

Debe reiterarse que los alcances del principio de inmunidad fiscal del Estado son de carácter restringido, pues se aplica en aquellas situaciones en las cuales éste ocupa la posición de sujeto activo y de sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria. Consecuentemente, cuando es otro ente el sujeto activo de la obligación, la Administración Central, sí resultaría sujeta al pago de los tributos correspondientes, salvo que existiese una norma expresa en la cual se le exentase de su pago." (En el mismo sentido véase dictámenes C-114-1992 del 21 de junio de 1992, C-009-1999 del 7 de enero de 1999, C-174-2001 del 25 de junio del 2001 y C-071-2008 del 3 de marzo de 2008, entre otros)" (Lo resaltado es original).

Debemos señalar entonces que el principio de inmunidad fiscal del Estado consiste –básicamente- en la identidad de sujeto acreedor y sujeto pasivo dentro de la relación jurídica tributaria.

II. NATURALEZA JURÍDICA DE LA IMPRENTA NACIONAL.

De conformidad con lo establecido en el artículo 1° de la Ley N°5394 del 5 de noviembre de 1973, reformado por la Ley N° 8305 del 19 de setiembre del 2002, la Junta Administrativa de la Imprenta Nacional es un órgano con desconcentración máxima del Ministerio de Gobernación y Policía, con personalidad jurídica instrumental para contratar y adquirir bienes y servicios; precisa el citado numeral:

"Artículo 1°—Créase la Junta Administrativa de la Imprenta Nacional, como órgano de desconcentración máxima del Ministerio de Gobernación y Policía con



personalidad jurídica instrumental para contratar y adquirir bienes y servicios para el cumplimiento de sus fines.” (Así reformado por ley N° 8305 de 19 de setiembre del 2002) .

Sobre la pertenencia de la Imprenta Nacional al Ministerio de Gobernación y Policía, esta Procuraduría en el dictamen C-113-2003 del 25 de mayo del 2003 indicó lo siguiente:

“En el tanto en que la Junta Administrativa de la Imprenta Nacional no sea un ente descentralizado y, por el contrario, sea parte del Poder Ejecutivo, se sigue como lógica consecuencia que integra la Administración Central para efectos de la Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos. Y esa pertenencia no puede ser discutida por cuanto el artículo 1 de la Ley de la Imprenta es claro: la Junta es un órgano de desconcentración máxima del Ministerio de Gobernación y Policía. Se le atribuye personalidad jurídica instrumental no para separarlo del Ministerio, sino para que esa personalidad ampare sus facultades de "contratar y adquirir bienes y servicios para el cumplimiento de sus fines" y la existencia de un presupuesto independiente del establecido por la Ley de Presupuesto”

Ahora bien, respeto a la “desconcentración administrativa” (artículo 83 de la Ley General de la Administración Pública), este órgano asesor ha precisado que “...es una de las técnicas de ordenación y distribución de las funciones y de la competencia. Por medio de ella, se transfiere la competencia de decisión, transferencia que se produce dentro de una misma estructura organizativa” (C-010-1999 del 12 de enero de 1999), entendiéndose entonces que es un órgano propio de la estructura administrativa de una entidad definida, por lo cual no estamos en presencia de una entidad diferente, sino que nos encontramos frente a un órgano desconcentrado de una determinada entidad en razón de las funciones y competencias otorgadas por la ley. En tanto la personalidad jurídica instrumental es la capacidad de actuar propia de un ente, que ostenta para determinadas situaciones comprendidas en la ley.

Podemos afirmar que los órganos desconcentrados con personalidad jurídica instrumental como por imperativo legal lo es la Junta Administrativa de la Imprenta Nacional, constituyen parte de la Entidad Administrativa del que son desconcentrados, en este caso el Ministerio de Gobernación y Policía.

III. SOBRE EL FONDO

En punto a dictaminar es si procede o no el cobro por parte de la Imprenta Nacional a las instituciones del Estado, del impuesto de timbre, establecido en el artículo 273 inciso 16 del Código Fiscal, Ley N° 8 del 31 de agosto de 1883; señala este artículo:

“Artículo 273- En la aplicación del impuesto del timbre se observarán las reglas y

salvedades siguientes: (...)

16) Por todo aviso, anuncio o edicto en interés particular, que haya de publicarse en el Diario Oficial y en el Boletín Judicial, se pagarán diez colones en timbre fiscal. (...)"

Mediante el numeral de cita, se establece un impuesto del timbre por el valor de diez colones - que es de carácter estatal - sobre todo aviso, anuncio o edicto que se publique en el Diario Oficial y en Boletín Judicial; y no podemos pasar por alto, que expresamente el legislador de aquel entonces conceptuó el timbre fiscal como un impuesto que pasa a engrosar las arcas estatales, aunque por disposición del artículo 5 de la Ley N° 5394 del 05 de noviembre de 1973, cualquier ingreso que perciba el Estado a través de la Junta debe ingresarse en una cuanta de algún banco a nombre de la Junta de la Imprenta Nacional.

Siendo así, es importante destacar respecto a los elementos esenciales de dicho impuesto, que el sujeto acreedor es el Estado y el sujeto pasivo, todas las personas que realicen publicaciones en el Diario Oficial la Gaceta y en el Boletín Judicial.

Teniendo en cuenta entonces que conforme al principio de inmunidad fiscal, el Estado no puede reunir las condiciones de sujeto activo y de sujeto pasivo al mismo tiempo, y considerando que la Imprenta Nacional es un órgano de desconcentración máxima del Ministerio de Gobernación y Policía, que forma parte de la estructura de dicho ministerio, podemos afirmar, que si una entidad u órgano que forme parte de la estructura de la administración central del estado publica avisos, anuncios o edicto en el Diario Oficial y el Boletín Judicial, no se verá compelido al pago del mencionado tributo."

d) No sujeción a impuestos de compras de materiales destinados a construcción de obra pública con fondos donados

[PROCURADURÍA GENERAL]⁴

"B) Inmunidad Fiscal del Estado.

De conformidad con el principio de inmunidad fiscal, el Estado se encuentra exento del pago de impuestos, por cuanto al ejercer su potestad tributaria para imponer los tributos, se configura como sujeto activo --acreedor-- de una obligación tributaria que debe administrar y recaudar; de modo que no podría constituirse en deudor de aquellos tributos creados a su favor.

Por consiguiente, resulta jurídicamente imposible que exista una relación tributaria en esas circunstancias, donde el Estado se comporta simultáneamente como sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación tributaria impuesta por él mismo.

Sobre este particular, la Procuraduría, en Dictamen C-114-92 de fecha 21 de julio de 1992, ha considerado:

"...Criterio que se ratifica, por cuanto en la relación jurídica tributaria el Estado no puede revestir el carácter de sujeto activo (Fisco) y de sujeto pasivo (deudor) al mismo tiempo, por cuanto la relación tributaria supone la existencia de dos sujetos diferenciados. Por lo que es buena técnica, el principio de inmunidad fiscal del Estado implica la no sujeción del Estado a los impuestos creados por el mismo -salvo en los casos que expresamente lo disponga el legislador- y no una exoneración propiamente dicha."

(...)

En éste orden de ideas, y teniendo en cuenta que el principio de inmunidad fiscal del Estado implica la no sujeción del Estado a los impuestos creados por él mismo por inexistencia de la relación jurídico tributaria -salvo que el legislador así lo disponga- la derogatoria contenida en el artículo 1º de la Ley 7293 no alcanza dicho principio,(...)"

De este modo, debe advertirse que el principio de inmunidad fiscal del Estado no es absoluto, ya que rige únicamente para aquellos tributos de carácter estatal; es decir, que dicho principio no es aplicable a los tributos establecidos a favor de otros entes. Razón por la cual, la no sujeción del Estado se mantiene cuando se trata de los propios impuestos que él mismo administra y recauda, aunque la ley no lo disponga expresamente. En este sentido, mediante Dictamen C-005-99 de 07 de enero de 1999, esta Procuraduría indicó:

"La inmunidad fiscal o no sujeción del Estado es un principio general que cede, empero, ante la ley. Por consiguiente, la Ley puede disponer expresamente que el Estado sea sujeto pasivo de la obligación tributaria. El punto es si, en ausencia de una disposición que grave al Estado, la inmunidad se aplica respecto de todo tipo de tributos. En este orden de ideas interesa destacar lo siguiente: la inmunidad fiscal es consecuencia del poder tributario que pertenece al Estado. El Estado que impone los tributos no se considera involucrado por este Poder, por lo que está exento del pago de los tributos que impone. Pero esta circunstancia no debe ser entendida como una no sujeción general al ordenamiento tributario por parte del Estado, sino que es también consecuencia de la estructura de la relación jurídico tributaria. Derivado de que los tributos establecidos son normalmente tributos estatales, se sigue de ello que el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado. Como sujeto activo "es el ente acreedor del tributo" (artículo 14 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). Si el Estado no estuviere exento del pago de los tributos de los que es acreedor, se produciría una confusión y por tanto, se extinguiría la obligación tributaria. Se comprende que si el Estado debiese pagar los tributos de los que es acreedor el desembolso realizado no

produciría un incremento efectivo en el conjunto de los fondos estatales, por lo que al reunirse en el Estado las condiciones de sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación tributaria, ésta se extingue por confusión, tal como está previsto en el artículo 49 del Código Tributario. De allí que aún en la hipótesis en que el Estado no estuviera exento del pago del tributo, no existiría obligación tributaria."

De igual forma, nuestra jurisprudencia ha sido conteste al establecer:

"III.- El principio de inmunidad fiscal libera al Estado de la obligación de pagar tributos creados por él. El sujeto pasivo 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."

Lo resaltado no es del original. (Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 012-94 de las 11 horas del 25 de marzo de 1994)

ANÁLISIS DEL ASUNTO

El Convenio de referencia, contiene un régimen de favor para las Misiones Técnicas, el cual es otorgado por el Gobierno de Costa Rica, para favorecer la ejecución de los programas de cooperación técnica acordados. Dicho régimen de favor se incorpora y materializa en el ordenamiento tributario al ser ratificado el convenio mediante Ley N° 7693, el cual dispone en su artículo 6° las siguientes exenciones:

1. Exención de impuestos aduanales en la adquisición de maquinaria, equipos y materiales para ser utilizados en los proyectos que se llevarán a cabo en el marco del convenio.
2. Exoneración de todo tipo de impuestos para la adquisición de los vehículos que se utilizarán en labores técnicas.
3. Exención de todo tipo de impuesto sobre las ventas y de todo tipo de impuesto sobre el menaje de casa para los miembros de las Misiones.
4. Exención de todo tipo de impuestos para que los miembros de las Misiones Técnicas acreditadas bajo el convenio para que adquieran un vehículo de uso particular.

Pese a que lo expuesto supra no contempla en forma expresa la exención en estudio, se desprende del Acuerdo de Donación que los fondos donados por el



Gobierno de la República de China, tienen un fin específico, es decir, la construcción del Puente sobre el Río Tempisque y sus vías de acceso; por ende, los bienes, materiales e insumos que se requieran para su construcción, al ser adquiridos con estos fondos, pasan a ser propiedad del Estado. De este modo, sería ilógico pretender el cobro de impuestos sobre los artículos en cuestión, por cuanto en virtud del principio de inmunidad fiscal del Estado, nadie puede ser acreedor y deudor en una misma relación jurídica.

En ese sentido, los fondos donados por el Gobierno de China constituyen parte del patrimonio del Estado, los cuales deben dirigirse única y exclusivamente a la construcción de la obra convenida; por ende, independientemente de que los bienes, materiales e insumos adquiridos, se incorporen o no a la infraestructura, no están afectos al pago de tributo alguno, por cuanto los mismos se destinan a la edificación de un bien público, que ha sido financiado con patrimonio del Estado.

Al respecto, el tratadista DINO JARACH indica:

"La riqueza de las entidades públicas no representa capacidad contributiva, porque ésta significa aptitud para contribuir a los gastos públicos y no se puede admitir, por contradicción evidente que el patrimonio del Estado tenga aptitud para contribuir a formar el patrimonio del Estado". (Curso Superior de Derecho Tributario, Buenos Aires, 1957, pág. 209).

Por otro lado, debe advertirse que la empresa RSEA Engineering Corporation, encargada de la construcción de la obra, realiza sus actividades sin recibir contraprestación alguna por parte del Gobierno de Costa Rica, ya que los servicios brindados por esta compañía constituyen un aporte del Gobierno de la República de China; por consiguiente, las compras locales de bienes, materiales e insumos que la misma requiera y aunque no se incorporen a la obra, no están afectas al pago de impuestos, por encontrarse destinados a una obra específica propiedad del Estado."

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 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.
- 2 PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, Dictamen No. 35-2000, del veinticinco de febrero de dos mil.
- 3 PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, Dictamen No. 279-2011, del diez de noviembre de dos mil once.
- 4