LOS CERTIFICADOS DE ABONO TRIBUTARIO Y FORESTAL

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	**Descriptor: Crédito Tributario.**
Palabras Claves: Certificado de Abono Forestal, Certificado de Abono Tributario.	
Fuentes de Información: Normativa y Jurisprudencia.	**Fecha: 11/07/2013.**

Contenido

RESUMEN 2

NORMATIVA 2

Trámite para la Emisión de los Certificados de Abono Tributario 2

Regulaciones bajo el Certificado de Abono Forestal 4

JURISPRUDENCIA 5

1. Naturaleza Jurídica de los Certificados de Abono Tributario 5

2. Presupuestos para Obtener los Beneficios de un Certificado de Abono Tributario 7

DICTÁMENES DE LA PROCURADURIA GENERAL DE LA REPÚBLICA 10

1. El Certificado de Abono Tributario: Naturaleza Jurídica y Procedimiento para su Cobro 10

2. El Concepto de Certificado de Abono Tributario y Responsabilidades del Banco Central ante su Emisión 25

3. El Certificado de Abono Forestal y su Diferencia con Otros Tipos de Certificado y Ventajas Ambientales 32

4. El Certificado de Abono Forestal: Naturaleza Jurídica y Procedimiento para su Cobro 53

RESUMEN

El presente informe de investigación contiene jurisprudencia y normativa sobre la utilización, emisión y procedimiento de cobro de los Certificados de Abono Tributario y Forestal, considerando los supuestos previstos en la Reforma Regulaciones Bajo el Certificado de Abono Forestal CAF y el Reglamento de Normas para el Trámite de Emisión de los Certificados de Abono Tributario.

NORMATIVA

Trámite para la Emisión de los Certificados de Abono Tributario

[Reglamento de Normas para el Trámite de Emisión de los Certificados de Abono Tributario][i]

I) El Banco Central de Costa Rica emitirá los Certificados de Abono Tributario (CAT) que previamente cumplan con los requisitos que a continuación se enuncian:

1. Que la solicitud de certificado de abono tributario cuente con la recomendación de emisión por parte de PROCOMER. Dicha recomendación deberá contar con el visto bueno del Ministerio de Comercio Exterior.
2. Que la póliza de embarque, coincida con la información que suministra la Dirección General de Aduanas por medios electrónicos al Banco Central de Costa Rica sobre cada una de las exportaciones, o en su defecto una certificación emitida por el Gerente o Subgerente de la aduana respectiva podrá aclarar las inconsistencias detectadas.
3. Verificar en el "Sistema de Control de Duplicidades" los embarques realizados incluidos en las solicitudes de certificados de abono tributario, así como embargos recibidos.
4. Que los documentos presentados sean los que al efecto ordena el Ministerio de Comercio Exterior.
5. Una vez que el Banco Central de Costa Rica reciba la recomendación de emisión del Certificado de Abono Tributario (CAT) emanada de PROCOMER, como una colaboración con esa Entidad, procederá a revisar lo siguiente:

    a) Que en los archivos del Banco Central de Costa Rica la empresa no se encuentre en procedimiento administrativo en el Ministerio de Comercio Exterior con suspensión decretada.
    b) Verificar la fecha de negociación de la totalidad de las divisas recibidas y la fecha de embarque de la mercadería, con el fin de determinar la fecha de emisión del incentivo fiscal.

c) Que las divisas hayan sido ingresadas y vendidas en entidades autorizadas, en un plazo máximo de 90 días hábiles contados a partir del cierre del año fiscal en que se realizó la exportación y que la solicitud del Certificado de Abono Tributario (CAT) se haya presentado dentro del término de 24 meses contados a partir de la fecha de negociación de las divisas. En el caso de las solicitudes presentadas al Banco Central de Costa Rica antes del 27 de agosto de 2002, se aplicará lo que al efecto disponga para estos casos el Ministerio de Comercio Exterior.

d) Verificar el valor FOB, los cálculos aritméticos y cualquier otro dato indispensable para determinar el monto del Certificado de Abono Tributario (CAT).

e) Determinar el monto en colones de los Certificados de Abono Tributario (CAT), calculando las variables, valor FOB por el tipo de cambio de compra efectuado por la entidad autorizada para operar en el mercado cambiario supervisada por la Superintendencia General de Entidades Financieras (SUGEF), por el porcentaje asignado en el contrato a la respectiva exportación.

Si la solicitud cumple con los requisitos anteriormente establecidos, se procederá con la orden de emisión y entrega, luego se procederá al archivo de la solicitud con su respectiva documentación.

En caso de que la solicitud no cumpla con alguno de los incisos de este artículo, el Banco Central de Costa Rica procederá a efectuar formal devolución de la solicitud a PROCOMER, con el fin de que esa Entidad proceda como en derecho corresponde. Aprobada o rechazada la orden de emisión de la solicitud, el Banco Central notificará a PROCOMER sobre lo resuelto.

II) El Banco Central de Costa Rica mantendrá y actualizará el registro de personas autorizadas para el retiro de los títulos de Certificados de Abono Tributario (CAT). El exportador está obligado a cumplir el procedimiento que establezca en el instructivo que al efecto emita el Banco Central de Costa Rica.

III) Por tratarse de Fondos Públicos de difícil recuperación, el Banco Central de Costa Rica podrá solicitar al beneficiario del incentivo fiscal, cualquier documento adicional directamente relacionado con el trámite de emisión de los Certificados de Abono Tributario (CAT) en forma correcta.

IV) Plazo de prescripción para utilizar el certificado de abono tributario: En aquellos casos en que las solicitudes de emisión del Certificado de Abono Tributario (CAT) hayan sido suspendidas por encontrarse tramitando un procedimiento administrativo a la empresa solicitante, si en el curso del procedimiento se dicta un acto final que ordena el levantamiento de la suspensión, el Banco Central de Costa Rica previo

análisis de los requisitos establecidos y ante la eventualidad de emitir un titulo caduco por el tiempo transcurrido en el citado procedimiento, podrá emitirlo maduro tomando como fecha de maduración la del día de su confección, siempre y cuando así esté manifestado en la resolución final del acto del procedimiento administrativo, que así lo comunique y recomiende en nota a parte PROCOMER o siguiendo las directrices que al efecto dicte el Ministerio de Comercio Exterior.

V) En aquellos casos en que el exportador no haya retirado de la ventanilla respectiva del Banco Central de Costa Rica, las solicitudes de emisión de CAT que presenten defectos u omisiones y hayan transcurrido más de seis meses desde la fecha en que el documento se puso a su disposición, el procedimiento se considerará caduco y procederá disponer el archivo de la gestión al tenor de lo dispuesto por el artículo 340 de la Ley General de la Administración Pública y las directrices que dicte el Ministerio de Comercio Exterior.

VI) El Banco Central de Costa Rica deberá realizar los trámites pertinentes en cuanto a las anotaciones de embargo y entrega de los Certificados de Abono Tributario (CAT) por orden de los Despachos Judiciales.

VII) El exportador tiene la facultad de presentar los recursos de ley establecidos en la Ley General de la Administración Pública.

VIII) El Banco Central de Costa Rica tendrá a su cargo el archivo de las solicitudes de Certificado de Abono Tributario (CAT) aprobadas.

Regulaciones bajo el Certificado de Abono Forestal

[Reforma Regulaciones Bajo el Certificado de Abono Forestal CAF][ii]

Artículo 1. A partir del período fiscal del Impuesto sobre la Renta Nº 94 (1 de octubre de 1994 y hasta el 30 de setiembre de 1995 o las fechas que corresponden a cada contribuyente), sólo se aprobarán proyectos bajo el Certificado de Abono Forestal (CAF).

Artículo 2. Se fija la necesidad de reforestación y manejo de bosque en Costa Rica en 25 523 (veinticinco mil quinientos veintitrés) hectáreas para el periodo fiscal Nº 95, de las cuales 1 515 (mil quinientos quince) hectáreas serán incentivadas mediante el Certificado de Abono Forestal por Adelantado (CAFA), 2 493 (dos mil cuatrocientos noventa y tres) hectáreas serán incentivadas mediante el Certificado de Abono Forestal para manejo de bosque natural (CAFMA), y 20 000 (veinte mil) hectáreas serán incentivadas por medio del Certificado para Protección del Bosque (CAFMA 2000); siendo prioritaria dichas actividades en todo el territorio nacional.

Artículo 3. Asimismo, por un monto que no puede exceder de doscientos millones de colones, se podrán financiar mediante créditos blandos, a través del FONAFIFO, proyectos de reforestación o de manejo de bosque natural.

Artículo 4. Se fija para el periodo fiscal Nº 95 en ¢ 120.000 (ciento veinte mil colones) por hectárea el monto de Certificado de Abono Forestal (CAF y CAFA) más bienes de capital; para manejo de bosque natural (CAFMA) el monto en ¢ 80.225 (ochenta mil doscientos veinticinco colones) por hectárea y en un monto de ¢ 10.000 (diez mil colones) por hectárea para el Certificado para Protección del Bosque (CAFMA 2000).

Para los anteriores efectos se estará a lo dispuesto en el Reglamento a la Ley Forestal, Decreto Ejecutivo Nº 19886-MIRENEM y sus reformas.

JURISPRUDENCIA

1. Naturaleza Jurídica de los Certificados de Abono Tributario

[Sala Tercera][iii]
Voto de mayoría:

"VI. En el primero, segundo y tercer motivos de fondo, señala el recurrente que el hecho demostrado a su cliente es constitutivo de una falta tributaria, y no de un ilícito penal. Por esa circunstancia, dice en aquel orden, que debió haberse aplicado el Código de Procedimientos y Normas Tributarias en la figura de la defraudación o de la Ley de Justicia Tributaria o la Ley General de Aduanas. No son acogibles los reproches. Largamente explica el a-quo de folio 434 a 446 por qué se está ante un delito penal; no ante una infracción tributaria o aduanera. Como desde hace mucho tiempo lo ha establecido la doctrina nacional (y la posterior emisión de la Ley de Justicia Tributaria o de la Ley General de Aduanas no modificó en nada la cuestión), la delimitación estructural y funcional de la defraudación permitirá hacer la diferencia entre la defraudación (en sus distintas variables) y un ilícito penal; siendo el fraude aduanero aducido en el tercer motivo, sólo una forma de aquella, según indica la misma doctrina (en cuanto al tema, ver el desarrollo contenido en GARITA, Ronald et alii "Régimen Jurídico del Valor Aduanero de la Mercancía en Costa Rica". Tesis para optar al grado de Licenciado en Derecho, Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica, 1988, p.p. 587 y siguientes). VII. La discusión se resuelve sencillamente con entender que la defraudación es la calificación que se da a una conducta que, simulando u ocultando circunstancias, tiende a procurar un pago menor (o bien un no pago) al que correspondería cancelar al fisco en razón de un tributo, tasa o carga; esto es, versa sobre bienes o fondos que no han entrado al patrimonio de aquel, los cuales mediante

maniobras defraudatorias son ilegítimamente retenidos al haberse determinado una obligación tributaria menor a la que correspondería en realidad. "_la defraudación es todo acto que violando las disposiciones legales, en el ámbito de un país o en la esfera internacional produce la eliminación o la disminución de la carga fiscal" (FONROUGE, Giuliani. "Derecho Financiero". Ed. Depalma, Buenos Aires, 1973, p. 637). En la estafa, se da un engaño para obtener un beneficio patrimonial que recaiga sobre bienes que jurídicamente se hallen dentro del patrimonio del afectado, sean aprehensibles o no. En consecuencia, en dos rasgos esenciales radica la diferencia entre ambas figuras: a) la fuente, que en la defraudación es exclusivamente un tributo, una tasa o una contribución, mientras que en la estafa su número es abierto; y, b) en la condición del bien, pues en tanto que en la estafa debe formar parte del patrimonio del afectado (que puede coincidir con la persona del ofendido), en la defraudación no, siendo su objetivo casualmente impedir que así sea. Un certificado como los de abono tributario (CATS), son una forma en que el Fisco libera recursos propios para que puedan hacerse valer con posterioridad ante él mismo, a fin de saldar deudas futuras que se tengan. Pero ni aquel acto de emisión ni este acto de aceptación, son renuncias a montos que se le adeudarían. No son exenciones, pues no impiden el surgimiento de la obligación tributaria ni reducen su monto. La emisión es un acto de hacer salir bienes del patrimonio hacendario, ya que se tratará de títulos con valor propio. Es un compromiso del Estado, en el sentido de que validará una deuda que con la finalidad de promover exportaciones no tradicionales, ha adquirido con el exportador. Como lo sería otro tipo de obligación crediticia, como una letra de cambio, un pagaré o un cheque. Tanto es así que eran títulos valores crediticios que obedecen a las mismas reglas de circulación y traslado que todos los demás, pudiendo ser incluso aprovechados por quien no ha sido el destinatario inmediato de la emisión. Luego, el pago que con ellos se puede hacer de obligaciones que con el Fisco se tengan, no es sino el reconocimiento al valor emitido. En este asunto, según se tuvo por acreditado, el justiciable no procuró evitar el ingreso de fondos al Fisco ocultando o deformando el hecho generador de la obligación tributaria, sino que simuló otros para, mediante engaño, sustraer bienes del patrimonio hacendario o estatal. Tampoco hay que confundir en lo relativo al incentivo aduanero previsto en la ley especial que arguye el defensor. No era un incentivo aduanero, en el sentido de que este también tiende a reducir el monto de la obligación tributaria a raíz de una especie fáctica arancelaria, sino la búsqueda fraudulenta de un provecho por la entrega de recursos hacendarios, simulando un hecho económico que pasaba por las aduanas nacionales. En consecuencia, evocando las dos características arriba aludidas, a) ni la fuente de la obligación era un tributo, una tasa o una contribución, pues ni siquiera existía la valoración de necesidad, sino que se trataba de un incentivo; b) ni recayó sobre fondos de su patrimonio cuyo ingreso al fiscal se pretendía evitar, sino en sentido inverso, recursos hacendarios que se logró sustraer en beneficio propio. Sin lugar los motivos. VIII. En su postrer alegato de fondo, reclama el impugnante que no existió ningún daño

para el Estado, cosa que viene a desconfigurar la estafa endilgada, dado que al extender el susodicho certificado, el Estado renuncia a percibir ciertos recursos, no extrae otros. El motivo no es acogible por las razones expuestas en el considerando anterior acerca de la calidad de bienes de los CATS, en el que se estableció que no es un simple acto de renuncia, sino la salida de recursos del patrimonio hacendario. Por ende, estése a lo allí dispuesto."

2. Presupuestos para Obtener los Beneficios de un Certificado de Abono Tributario

[Sala Primera][iv]
Voto de mayoría

"I. [...]. Desde marzo de 1981, la actora [...], es concesionaria del beneficio del "Certificado de Abono Tributario", incentivo que amparaba en un primer momento las exportaciones a terceros mercados que realizara esa compañía [...]. El 7 de marzo de 1983, se constituyó la sociedad "Compuestos Tecnológicos S. A.", sociedad que en 1985 aparece inscrita en el Departamento de Transacciones Internacionales del Banco Central, como empresa exportadora [...]. De febrero de 1985 a octubre del mismo año, en el registro del Departamento de Transacciones Internacionales del Banco Central de Costa Rica, aparecen exportaciones realizadas a nombre de la compañía en último término mencionada, usándose como Código de Exportador el asignado a ésta. Hasta ese momento, [la actora y Compuestos Tecnológicos S. A.], conforme a lo que consta en este expediente, no tenían ni socios ni directivos comunes. En 1986, concretamente en julio de ese año, se designan como directivos de cada una de dichas empresas, a las mismas personas. Finalmente en noviembre de 1988, se produce la fusión de las dos sociedades. Desde antes de 1985 [la primera, aquí actora] tenía un departamento productivo que en sus libros se identificaba como "COMPTEC", sigla que significaba "Compuestos Tecnológicos S. A.". El 16 de setiembre de 1987 [la actora] solicitó al Consejo Nacional de Inversiones la autorización correspondiente para que se le otorgaran "Certificados de Abono Tributario" por las exportaciones que en 1985 se habían realizado a nombre de Compuestos Tecnológicos (COMPTEC) S. A., aduciendo al respecto que existía una unidad de propiedad, identidad de propósitos y una integración sustancial de COMPTEC S. A con [la actora], circunstancia que, al decir del gestionante, se reafirmaba al no tener COMPTEC S. A. renta líquida gravable y estar sus actividades consolidadas en la contabilidad de [la accionante]. Tal solicitud fue denegada. Aduciendo lo propio y agregando que el uso de la licencia de COMPTEC S. A., en aquellas exportaciones, fue producto de un error material, totalmente involuntario, pues debieron en realidad efectuarse con el código de [la actora] y no con el de COMPTEC S. A, la actora pide en este proceso declarar nulos los acuerdos dictados por el Consejo Nacional de Inversiones, en cuanto no autorizaron al Banco

Central la emisión de los "Certificados de Abono Tributario" por las referidas exportaciones, para que en su lugar se reconozca su derecho a esos beneficios fiscales; asimismo pide que en caso de no existir posibilidad jurídica o material de emitir los certificados, se condene al Estado a pagar los daños y perjuicios originados en el rechazo de su pretensión. Esta demanda fue desestimada por el Juzgado; por su parte el Tribunal Superior revocó la sentencia y declaró procedente la pretensión principal de la parte actora. El representante del Estado aduce infracción de los artículos 2, 4, 5, 6, Capítulos III y IV de la Ley de Fomento de las Exportaciones; 67 de la Ley de Equilibrio Financiero del Sector Público; 6, 9, 10, 11 de la Ley General de la Administración Pública; 17, 19 del Reglamento a la Ley de Fomento de las Exportaciones; 5, 6 y 9 del Reglamento al Contrato de Exportación al Régimen de Admisión Temporal y al Consejo Nacional de Inversiones [...]. Conforme al bloque de legalidad aplicable al caso, para obtener un "Certificado de Abono Tributario", la empresa exportadora debió cumplir una serie de requisitos, que la Administración debía ponderar a efecto de conceder o no el beneficio o incentivo. En primer término, el artículo 4º de la Ley de Fomento a las Exportaciones, Nº 5162 de 22 de diciembre de 1972 y sus reformas, dispone, con claridad meridiana, que podrán disfrutar del incentivo previsto en el artículo 6º (Certificado de Abono Tributario) "...las personas físicas o jurídicas que exporten mercancías producidas o elaboradas total o parcialmente en Costa Rica, a terceros mercados...". Por su parte, el Reglamento a la Ley de Fomento a las Exportaciones, Decreto Ejecutivo Nº 7930 MEIC, en su ordinal 17, estatuye: "Pueden solicitar los beneficios de la Ley, las personas físicas o jurídicas que: a) Exporten directamente las mercancías de su propia producción o elaboración; y b) Exporten las mercancías producidas o elaboradas por otras personas.". Palmariamente, para constituirse en beneficiario de los "Certificados de Abono Tributario", la persona física o jurídica debe haber exportado efectivamente las mercancías bien de su propia producción o bien elaboradas por un tercero. En otros términos esto significa que la Administración no puede otorgar el beneficio a una empresa que no haya realizado ella misma la exportación, pues de lo contrario, estaría ejercitando potestades para fines distintos de los fijados por la ley, incurriendo en un vicio de desviación de poder (artículos 49, párrafo segundo, de la Constitución Política y 1.3 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa). Adicionalmente, cabe observar que la Administración no puede derogar para un caso concreto lo preceptuado en una ley y su respectivo reglamento. Vale resaltar que la ley exige, como presupuesto, para el otorgamiento del aludido beneficio, no sólo la condición de exportador, sino que la exportación se hubiere realizado por quien tenía el derecho al correspondiente beneficio, sin importar, ciertamente si se trataba de mercancía de factura propia o ajena. Esta condición no se cumplió en la situación bajo examen puesto que las exportaciones respecto de las que [la actora] solicitó el incentivo de los "CAT", no fueron efectuadas por esta empresa sino por COMPTEC S. A., cuando esta última era una sociedad sin identidad de socios o de directivos

respecto de aquélla, o sea absolutamente diferente. El acto administrativo en virtud del cual la Administración autoriza el pago de "Certificados de Abono Tributario" al exportador, cuando éste haya efectuado exportaciones de productos no tradicionales, de producción propia o ajena, a terceros mercados, es una conducta plenamente autorizada por el Ordenamiento Jurídico, pues la ley regula de manera expresa y precisa tanto su motivo como su contenido. Es manifiesto que la causa o el motivo, que como sabemos es el conjunto de antecedentes fácticos y jurídicos que la Administración toma en cuenta para dictar el acto, están en la especie constituidos por la condición de exportador y por el hecho mismo de la exportación efectiva realizada previamente al otorgamiento del beneficio, de productos no tradicionales a terceros mercados, elaborados total o parcialmente en Costa Rica (artículos 133 de la Ley General de la Administración Pública, 1º, 4º y 6º de la Ley de Fomento de las Exportaciones y 17 de su Reglamento). Síguese de lo anterior, que si la Administración hubiere otorgado a [la aquí actora] el beneficio de los "CAT" por las exportaciones efectuadas por Compuestos Tecnológicos S. A., estaría dictando un acto no autorizado por el ordenamiento jurídico y sustancialmente disconforme con éste, al faltar uno de los elementos esenciales del acto como es el motivo (artículos 11, 158 y 166 de la Ley General de la Administración Pública). Como corolario de lo anterior, y en virtud de la necesaria conexidad entre los elementos del acto administrativo, al faltar el motivo y ser el eventual contenido incongruente con el antecedente de hecho (otorgamiento del incentivo a un sujeto que no ha realizado exportaciones efectivas y previas), se habría frustrado la realización del fin concreto perseguido con el acto, que es el estímulo o fomento al exportador (artículo 167 de la Ley General de la Administración Pública). A mayor abundamiento, es menester indicar que el criterio hermenéutico consagrado en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios ("primacía de la realidad"), fue concebido con el propósito de que la obligación tributaria resulte determinada por la realidad que subyace en la situación examinada y no por las formas jurídicas que las partes hayan adoptado. Este criterio de la realidad, en principio ciertamente se ideó para evitar la evasión fiscal pero puede también favorecer al contribuyente reduciendo el importe de la obligación tributaria cuando las formas mas bien determinen una imposición más onerosa; pero en todo caso es un principio atinente a obligaciones que en manera alguna puede extenderse a incentivos o beneficios como es el caso que aquí nos ocupa, incentivos que no pueden existir sino a base de texto expreso que los autorice. Por lo mismo esta Sala no comparte ni puede compartir la opinión vertida en este particular por el Tribunal Superior, en la sentencia aquí examinada. En esta inteligencia, como bien lo expone el recurrente, el Tribunal sentenciador quebrantó los numerales 6, 11 de la Ley General de la Administración Pública, 4, 6 de la Ley de Fomento de las Exportaciones, Nº 5162 de 22 de diciembre de 1972, y 17 del Reglamento a esa Ley, Decreto Ejecutivo Nº 7930 MEIC, por lo que procede estimar el recurso interpuesto, casar la sentencia del Tribunal Superior y,

resolviendo en cuanto al fondo, disponer la confirmación del fallo de primera instancia."

DICTÁMENES DE LA PROCURADURIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

1. El Certificado de Abono Tributario: Naturaleza Jurídica y Procedimiento para su Cobro

[Procuraduría General de la República][v]

Estimado señor Ministro:

Con la aprobación del señor Procurador General, me refiero al atento oficio No. DM-170-00 del 7 de marzo del 2000, suscrito por el entonces Señor Ministro de Comercio Exterior, Samuel Guzowski, mediante el cual consulta el criterio de la Procuraduría General respecto a la facultad legal de ese Despacho para "*ordenar a una empresa beneficiaria de un contrato de exportación el reintegro de las sumas correspondientes a CAT's recibidos indebidamente y, particularmente, si es competente para emitir la respectiva certificación del adeudo tributario*". Esta consulta se realiza con fundamento en el Dictamen C-135-95 de la Procuraduría General en el que se señalaba que el trámite idóneo para afectar las exoneraciones tributarias era el procedimiento especial dispuesto en el artículo 66-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley No. 7092, el cual debía desarrollarse ante la Dirección General de Hacienda.

Remite Ud. el oficio DAL-068-00 del 7 de febrero del 2000 de la Dirección de Asesoría Jurídica del Ministerio de Comercio Exterior (COMEX), en el que se indica que los Certificados de Abono Tributario (CATs) son incentivos de carácter tributario en tanto se utilizan para el pago de impuestos. Los CATs, se afirma, son actos administrativos emitidos unilateralmente por la Administración con base en el contrato de exportación y de conformidad con las exportaciones de productos no tradicionales efectuadas por el beneficiario. Se afirma que como estos instrumentos constituyen un régimen de privilegio en el que los beneficios fiscales deben ser utilizados para el cumplimiento del fin para el que fueron creados, resultan de aplicación los artículos 2 inciso n), 37 y 38 de la Ley Reguladora de todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, Ley No. 7293, en relación con el artículo 151 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de conformidad con los cuales el Ministerio de Hacienda es el ente competente para cobrar las sumas correspondientes a CATs recibidas indebidamente por las empresas beneficiarias.

Mediante oficio DAL-068-00 del 29 de marzo del presente año, esta Procuraduría otorgó audiencia al Ministerio de Hacienda en relación con la consulta formulada. En

respuesta a nuestra solicitud, el Señor Ministro de Hacienda a.i., Carlos Muñoz V., remitió a este Despacho oficio DM-1929-2000 del 7 de abril del 2000, en el que adjunta oficio DJH-405-2000 del mismo día, de la Dirección Jurídica del Ministerio de Hacienda. En criterio de la Asesoría Jurídica, aun y cuando el CAT es un incentivo fiscal, no constituye una exoneración tributaria. Al respecto se señala que el Certificado de Abono Tributario es un título valor libremente negociable, emitido por el Banco Central de Costa Rica, que se utiliza para el pago de impuestos administrados por el mismo Banco. Este título valor tiene su origen en el Contrato de Exportación, de conformidad con los artículos 65 y ss. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley No. 7092 y sus reformas, y para su emisión se requiere que las empresas beneficiarias del contrato de exportación realicen exportaciones de productos no tradicionales a terceros mercados. De conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, la solicitud de emisión de los CATs debe ser presentada ante el Centro de Promoción de las Exportaciones (actualmente la Promotora de Comercio Exterior), el cual deberá recomendar "*las condiciones de emisión de los certificados*", mientras que a COMEX le compete el "*recomendar la emisión*" de los referidos instrumentos al Banco Central. De conformidad con lo anterior, se concluye que el Ministerio de Hacienda no es competente para conocer lo relacionado con el cobro de las diferencias en los montos de los CATs entregados de más por el Banco Central y que, por ende, carece de competencia para emitir los correspondientes certificados de adeudo.

Conforme con lo expuesto, la Procuraduría debe pronunciarse sobre cuál es el órgano competente para realizar las acciones de cobro de los dineros por CATs recibidos de forma indebida por las empresas beneficiarias, así como para emitir la respectiva certificación de adeudo. Para este fin, es importante conocer la naturaleza de los referidos certificados y su modo de operación.

A. NATURALEZA JURIDICA DE LOS CERTIFICADOS DE ABONO TRIBUTARIO

Establecer la naturaleza jurídica de los CATs es un aspecto estrechamente relacionado con la actividad de fomento del Estado y con el régimen de beneficios fiscales. De allí que para la Procuraduría es importante referirse a estos aspectos.

1. La Actividad de Fomento del Estado

La actividad de fomento de la Administración Pública en el ámbito de la agricultura, la industria y el comercio interior y exterior, entre otros, se ha realizado y se continúa realizando en nombre de la mejor ordenación de los recursos económicos, el adecuado reparto de la riqueza y el crecimiento económico, con el fin de lograr la inserción adecuada del país en el mercado internacional. Esta actividad de fomento se fundamenta en el establecimiento de prioridades en el desarrollo económico de las naciones y, por ende, en una selección detallada de los sectores que recibirán el apoyo e impulso de la Administración. La orientación del desarrollo económico del Estado,

con inclusión de las actividades de fomento seleccionadas con ese fin, supone la existencia de un interés público en el logro del crecimiento armónico de la sociedad dentro del contexto de la integración socio-económica internacional.

Bien lo señalaron los Magistrados Montenegro y Zeledón en el voto salvado de la resolución No. 135 de las dieciséis horas del catorce de agosto de mil novecientos noventa y uno de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia:

"*El término fomento en su sentido de acción de promover, estimular o proteger una cosa, tiene gran trascendencia en el Derecho Administrativo, entendiéndose por actividad de fomento la que tiende a mejorar el nivel económico, social y espiritual de la comunidad. Actualmente se le utiliza para designar de modo genérico toda actividad pública tendiente a mejorar fundamentalmente las condiciones materiales de la vida de un Estado. La actividad de fomento puede definirse como la acción de la administración orientada a proteger o promover las actividades, establecimientos o riquezas debidos a los particulares, que satisfacen necesidades públicas o estimadas de utilidad general, sin emplear la coacción ni crear servicios públicos.* ***A través de esta actividad la Administración tiende al logro de un fin de interés público procurando por medios indirectos que los administrados realicen aquello que le interesa, sin obligarlos directamente*****."** (El énfasis no es del original).

En el ámbito del fomento de las exportaciones, el legislador costarricense otorgó al Ministerio de Comercio Exterior (COMEX) un papel preponderante. La Ley de Creación del Ministerio de Comercio Exterior y de la Promotora del Comercio Exterior, Ley No. 7638 del 30 de octubre de 1996, dispone que al Ministerio le compete "*definir y dirigir, la política comercial externa y de inversión extranjera*", "*dictar las políticas referentes a exportaciones e inversiones"*, "*otorgar el régimen de zonas francas, los contratos de exportación y el régimen de admisión temporal o perfeccionamiento activo y, cuando corresponda, revocarlos*" y "*dirigir y coordinar planes, estrategias y programas oficiales vinculados con exportaciones e inversiones*" (incisos a), g), h) e i) del artículo 1). Estas funciones asignadas deben entenderse relacionadas con el artículo 4 de la misma ley en el que se establece el Consejo Consultivo de Comercio Exterior, presidido por el Ministro de Comercio Exterior, encargado de asesorar al Poder Ejecutivo en la definición de las políticas de comercio exterior e inversión extranjera.

La rectoría otorgada a COMEX en materia de comercio exterior, inversiones extranjeras y administración de los regímenes especiales de exportación, según se deriva del texto de la Ley No. 7638, sigue las tendencias actuales de los diversos países de centralizar en un organismo especializado la formulación y ejecución de las políticas en la materia. Normalmente, este ente u órgano especializado es el encargado del comercio exterior, al que le compete, igualmente, la actividad pública de fomento a las exportaciones como parte integral de las políticas de comercio exterior del país.

2. Los Beneficios Fiscales: instrumento de fomento

Los medios utilizados por los Estados en la actividad de fomento y las clasificaciones doctrinales de dichos instrumentos son múltiples. Esta diversidad de tratamiento ha promovido, en muchas ocasiones, la utilización de términos genéricos, que abarcan diversas categorías de instrumentos que, como tales, requieren de precisiones posteriores con el fin de lograr un análisis adecuado de su naturaleza.

En el ámbito de la actividad pública de fomento, se han mencionado diversas categorías, como el fomento fiscal, fomento financiero, reducción de riesgos y subvenciones económicas, entre otros (Sebastián-Martín Retortillo, **Derecho Administrativo Económico**, Tomo II, Editorial La Ley, 1991, pp. 729-735). Por su parte, dentro de los mecanismos específicos con que cuenta el Estado para la actividad de fomento, se señalan categorías genéricas que engloban figuras diversas, y que en ocasiones se traslapan, tales como beneficios fiscales, subvenciones, incentivos a la inversión, incentivos a la exportación e incentivos económicos, entre otros.

En el presente caso interesa analizar la figura del beneficio fiscal entendido como beneficio o ventaja otorgado en la esfera tributaria de los administrados, con el fin de incentivar al beneficiario para que realice una conducta que el Estado considera de interés público.

El concepto de beneficios fiscales es genérico, de modo tal que engloba una multiplicidad de figuras jurídicas caracterizadas por su conexión directa con el ámbito tributario:

"*En sentido económico constituyen beneficios fiscales todas aquellas medidas que adopta la Hacienda pública a favor de ciertos contribuyentes: exenciones, subvenciones, crédito oficial, libertad de amortización, etc. Desde un punto de vista jurídico el concepto abarca tan solo aquellas medidas de apoyo o estímulo instrumental que actúan a través de un mecanismo desgravatorio del tributo*". (Enciclopedia Jurídica Básica, T. I, Editorial Civitas, Madrid, 1995).

El beneficio fiscal, en sentido estricto, se define en razón de su efecto desgravatorio sobre la aplicación del tributo. Este efecto desgravatorio es, simplemente, el resultado que sobre la aplicación del gravamen produce la actuación del beneficio. Aun y cuando son múltiples y diversas las figuras jurídicas que encuadran dentro del concepto genérico de "*beneficio fiscal*", lo cierto es que no obstante sus definiciones específicas, siempre se podrán traducir en el efecto desgravatorio del tributo.

El disfrute del beneficio fiscal, condicionado a la configuración del supuesto de hecho cuya realización el legislador ha pretendido incentivar, constituye el elemento esencial que permite calificar al beneficio fiscal como incentivo. Independientemente de la

figura específica que adopte el beneficio fiscal, ya sea exención, bonificación, deducción, etc., lo cierto es que cuando el mismo genera un efecto desgravatorio que se traduce, a su vez, en un incentivo (a la actividad), normalmente se le encuadra dentro del marco de la actividad que el Estado pretende fomentar, por lo que surgen así los "*incentivos a la inversión*", "*incentivos a las exportaciones*", "*incentivos a la producción agrícola*", o simplemente, los "*incentivos fiscales*". En este último caso, sin embargo, la denominación es imprecisa en tanto omite hacer referencia a la actividad promovida por la Administración Pública, por lo que el "*incentivo fiscal*" debe entenderse entonces como sinónimo de "*beneficio fiscal*".

Soler Roch señala que el incentivo es un modo de actuar del beneficio fiscal en tanto induce al individuo a adoptar una conducta determinada. De esta forma, y de acuerdo con la finalidad de los incentivos, afirma la referida autora, se encuentran íntimamente ligadas las técnicas desgravatorias "*consistentes en la oferta, por parte del legislador, de una reducción en la cuantificación de la prestación tributaria a cambio de la realización por parte del sujeto pasivo, de determinada conducta*". El beneficio genera, entonces, un efecto desgravatorio sobre el tributo, el cual induce al sujeto pasivo hacia la realización del supuesto de hecho previsto en la norma que regula el incentivo. (María Teresa Soler Roch, **Incentivos a la Inversión y Justicia Tributaria**, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1983, pp. 50-51). En ese mismo sentido, Villegas señala que cuando se configura el beneficio fiscal, la realización del hecho imponible no se traduce en el mandato de pago que la norma tributaria originalmente previó (H, VILLEGAS: **Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario**, Depalma, 1992, pp. 282-283). Sin embargo, el autor reconoce como beneficio fiscal los montos que el Estado entrega a particulares por razones de incentivo fiscal y cita como ejemplo los reintegros o subsidios, con lo cual se retoma un criterio más amplio de beneficio fiscal.

3. Los Certificados de Abono Tributario

Dentro de la actividad estatal de fomento del país, el legislador estableció la figura de los "contratos de exportación y de producción para la exportación"; su fin es conceder ventajas y beneficios a las empresas exportadoras de productos no tradicionales a terceros mercados. Entre estos beneficios se establecieron los Certificados de Abono Tributario (CATs), las exenciones del impuesto de ventas y consumo sobre la importación o compra de bienes que se incorporen dentro de los productos exportados y, hasta 1996, la exención del impuesto sobre la renta.

Los CATs surgen entonces como un instrumento específico dentro de la actividad de fomento a las exportaciones, considerada por el legislador como de interés para el desarrollo socio-económico del país. Para la conceptualización de los CATs, conviene hacer referencia a las disposiciones de la Ley 7092 y sus reformas:

"*Artículo 66. Se crean los contratos de exportación y de producción para la exportación, como los instrumentos para conceder ventajas y beneficios a las empresas exportadoras de productos no tradicionales no amparadas a tratados de libre comercio, y a las empresas productoras contempladas en el párrafo final del artículo anterior, tales como:...*

(...).

e. ***Certificados de Abono Tributario****, los cuales podrán otorgarse hasta por un veinticinco por ciento (25%) del valor FOB de la exportaciones, sobre el principio de que el porcentaje de los Certificados de Abono Tributario por conceder podrá variar de acuerdo con el valor agregado de tales exportaciones y con el país de destino de la exportación y de acuerdo también con las regulaciones que al efecto defina el Ministerio de Comercio Exterior...". El énfasis no es del original.*

Artículo 66-C. Los Certificados de Abono Tributario (CAT) serán títulos al portador, libremente negociables y no devengarán intereses. Estos certificados serán emitidos por el Banco Central de Costa Rica, en moneda nacional y servirán para el pago de los impuestos directos o indirectos cuya recaudación corresponda al Banco Central como cajero del Estado..." (El énfasis no es del original).

El legislador creó los CATs como un título valor cuyo monto se otorga como un porcentaje del valor FOB de las exportaciones y el cual sirve para el pago de los impuestos directos o indirectos de recaudación del Banco Central de Costa Rica. El exportador al que se le otorguen los CATs, siempre y cuando haya cumplido con las condiciones que establece la ley para su emisión, puede utilizarlos personalmente para la cancelación de sus impuestos o puede negociarlos. En ambos casos el exportador recibe *una compensación económica ya sea por la utilización directa del instrumento de pago o por su comercialización*. Esta compensación está orientada a fomentar el desarrollo del sector productivo y exportador de productos no tradicionales a terceros mercados, al garantizarle un nivel de utilidades que torne en provechosa la actividad en cuestión.

Los CATs encuentran su origen en las exportaciones de productos no tradicionales y, como tales, se otorgan una vez que las exportaciones han sido realizadas, y de conformidad con el porcentaje del valor agregado nacional de esas exportaciones. Estos títulos valores para el pago de impuestos constituyen en sentido amplio beneficios fiscales, incluso cabe admitir que eventualmente pueden proyectarse en el ámbito tributario del administrado. Lo anterior no se modifica con la posibilidad de comercialización de los títulos. Los CATs únicamente se pueden utilizar para el pago de los impuestos, y como tales, son intrínsecamente instrumentos fiscales, independientemente de que el beneficiario a quien fueron otorgados los utilice directamente o los negocie. Estos instrumentos constituyen un medio de pago

liberatorio de tributos, y ese efecto induce o incentiva al beneficiario del contrato de exportación a configurar el supuesto de hecho de la norma incentivadora, o sea, la exportación de productos no tradicionales, a terceros mercados, que incluyan un porcentaje determinado de valor agregado nacional. Empero, en estricto sentido, cabría discutir esa calificación de beneficio fiscal. Ello por cuanto no tienen un efecto desgravatorio directo y en todo caso, el efecto que pueda darse no está necesariamente en relación directa con la actividad que origina la obligación tributaria. Lo cual está determinado por las condiciones de utilización del título valor como medio de pago de tributos.

B. PROCEDIMIENTO PARA EL COBRO DE CATs

La determinación del procedimiento de cobro de los CATs recibidos de forma indebida requiere del análisis de la competencia legal para su emisión, así como de la aplicabilidad o inaplicabilidad del Capítulo IX de la Ley Reguladora de todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, Ley No. 7293, en relación con el artículo 151 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

1. Competencia para la Emisión de los CATs

El inciso a) del artículo 13 de la Ley de Creación del Ministerio de Comercio Exterior y de la Promotora del Comercio Exterior de Costa Rica, Ley No. 7638 del 30 de octubre de 1996, le asignó expresamente al Ministerio de Comercio Exterior (COMEX) las funciones otorgadas al Consejo Nacional de Inversiones en los artículos 65 a 69 de la Ley No. 7092 y sus reformas, "*sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso b) de este artículo y de las actividades de apoyo que realice la Promotora, según lo dispuesto en esta ley*". Por su parte, el inciso b) del referido artículo dispuso que "*en cualquier ley o reglamento, las citas del Centro para la Promoción de las Exportaciones y de las Inversiones deberán entenderse referidas a la Promotora*".

De conformidad con la Ley No. 7092 y sus reformas, la solicitud de emisión de los CATs debe ser presentada ante PROCOMER, "...*acompañada de los documentos que al efecto determine el reglamento de esta Ley, dentro de un plazo máximo de veinticuatro meses contados a partir del reintegro de las divisas. Una vez analizada la documentación presentada, PROCOMER recomendará, al Banco central de Costa Rica, las condiciones de emisión de los Certificados."* (párrafo 2 del artículo 66-C)

La función otorgada por la ley a PROCOMER (anteriormente CENPRO) es la de analizar la solicitud de emisión y recomendar "*las condiciones de emisión de los Certificados*". Esta función de PROCOMER se debe entender integrada con el inciso b) del artículo 8 de la Ley No. 7638, según el cual a PROCOMER le compete apoyar técnica y financieramente a COMEX en la administración de los regímenes especiales de exportación, así como con el inciso c) del artículo 68 de la Ley No. 7092 en el que se

dispone que al COMEX le corresponde "*aprobar y recomendar al Banco Central de Costa Rica el otorgamiento de los certificados de abono tributario y de incremento a las exportaciones*".

Las atribuciones otorgadas por la ley a PROCOMER y a COMEX deben analizarse con base en los requisitos exigidos por el legislador para la procedencia de la aprobación y recomendación de los CATs. El inciso e) del artículo 66 de la Ley No. 7092 y sus reformas, dispone al respecto que los CATs:

"...*podrán otorgarse hasta por un veinticinco por ciento (25%) del valor FOB de la exportaciones, sobre el principio de que el porcentaje de los Certificados de Abono Tributario por conceder podrá variar* ***de acuerdo con el valor agregado de tales exportaciones y con el país de destino de la exportación y de acuerdo también con las regulaciones que al efecto defina el Ministerio de Comercio Exterior***." (El énfasis no es del original).

Para la labor de determinación del porcentaje de los CATs, el Consejo Nacional de Inversiones aprobó una serie de tablas en las que definió el porcentaje de valor agregado nacional de las exportaciones y el correspondiente porcentaje de los CATs a otorgar de conformidad con el referido valor agregado. Igualmente, mediante Decreto COMEX-23784 del 9 de noviembre de 1994, se definieron los términos de "*exportaciones no tradicionales*" y "*terceros mercados*", a fin de dar cumplimiento al artículo 65 de la Ley No. 7092 en la que se establece que los incentivos a las exportaciones se conceden para las de productos no tradicionales orientadas a terceros mercados.

De esta forma, para establecer la procedencia y el monto de los CATs, la ley exige que previamente se haya determinado que la empresa solicitante haya cumplido, entre otras cosas, con el porcentaje de valor agregado requerido para la emisión del título, competencia que por ley le corresponde a PROCOMER, como entidad que apoya la administración de los regímenes especiales de exportación, y a COMEX, como órgano encargado de aprobar y recomendar al Banco Central el otorgamiento de los CATs. La determinación de qué la empresa cumple con los requerimientos de valor agregado nacional sólo se puede realizar mediante el análisis de la solicitud y de la documentación presentada ante PROCOMER, de conformidad con lo dispuesto por el párrafo 2 del artículo 66-C) de la Ley No. 7092.

Si la empresa solicitante incumple con el porcentaje de valor agregado requerido para la emisión de los Certificados, lo procedente es que COMEX no apruebe ni recomiende la emisión de los títulos, para lo cual deberá tomar en cuenta el estudio y las recomendaciones que al efecto emita PROCOMER.

De esta forma, del análisis conjunto de las leyes No. 7092 y No. 7638 se deriva que a COMEX (anteriormente el Consejo Nacional de Inversiones) le compete tanto **aprobar** como **recomendar** la emisión de los CATs. Desde el punto de vista estrictamente legal, el Banco Central se convierte, entonces, en un mero ejecutor de las recomendaciones de COMEX.

2. Los CATs: no constituyen exención

El dictamen legal de la Asesoría Jurídica de COMEX indica que si se determina que el solicitante de los CATs incumplió con los requisitos exigidos para la emisión de los Certificados, el Ministerio de Hacienda debe certificar el adeudo y realizar los trámites pertinentes para el cobro de los dineros. Señala la referida Asesoría Legal que lo procedente es que se aplique la Ley Reguladora de todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, Ley No. 7293 del 31 de marzo de 1992, en relación con el artículo 151 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Para determinar la aplicabilidad o inaplicabilidad de la Ley No. 7293 al caso en estudio, debe precisarse, en primer lugar, el objeto de la regulación de la ley. Esta ley, como su nombre lo indica, deroga las exenciones vigentes, con enumeración taxativa de las excepciones a esta derogatoria, y establece, entre otras cosas, el procedimiento para resolver la ineficacia de las exenciones. El artículo 1 de la Ley No. 7293 dispone:

"*Artículo 1. Derogatoria General. Se derogan todas las exenciones tributarias objetivas y subjetivas previstas en las diferentes leyes, decretos y normas legales referentes, entre otros impuestos, a los derechos arancelarios, a las ventas, a la renta, al consumo, al territorial, a la propiedad de vehículos, con las excepciones que indique la presente ley. En virtud de lo dispuesto, únicamente quedarán vigentes las exenciones tributarias que se mencionan en el artículo siguiente.*"

Puesto que la Ley No. 7293 se refiere a las "*exenciones*" como objeto de su regulación, debe recurrirse a la definición establecida al efecto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

"*Artículo 61. Concepto. Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria*".

En el Código Modelo Tributario se indicó en relación con este artículo, lo siguiente:

"*Este artículo se refiere a las exenciones tributarias 'strictu sensu', que no deben confundirse con los casos de no imposición o inmunidad. El artículo define la exención como 'la dispensa legal de la obligación tributaria'. Queda así aclarado el origen exclusivamente legal de las exoneraciones, en concordancia con lo ya dispuesto en el artículo 5 de este Código, dejando también establecido que se trata de hechos que en principio están comprendidos en la definición del hecho generador de la obligación*

tributaria, pero a los cuales la ley, por razones de política fiscal, excluye de la misma. Por el contrario, los casos de no imposición se producen cuando la circunstancia considerada no está comprendida en la definición legal del hecho generador". (Expediente No. 4133, Asamblea Legislativa).

La exención o hecho exento es un concepto jurídico que se ha perfeccionado a través del tiempo. En la actualidad, la doctrina es conteste en entender al hecho exento como una modalidad del hecho imponible que inhibe el nacimiento de la obligación de pago del tributo:

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

Dada esa identidad esencial entre hecho exento y hecho imponible, es obvio que entre uno y otro no puede introducirse ningún hiato lógico ni temporal. Ello significa que la estructura del hecho exento presenta los mismos elementos y aspectos que la del hecho imponible, pues son, en suma, el mismo hecho, integrándose el primero en el segundo, y la cualificación o las circunstancias que hacen aparecer a alguna de las modalidades de éste como presupuesto de hecho de una exención no autorizan a considerarlos estructurados de distinta manera". C, Lozano Serrano: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Editorial Tecnos, Madrid, 1988, p. 55.

La exención o hecho exento es, entonces, un elemento de la relación jurídica obligacional y, como tal, desde las perspectiva jurídica, constituye una elaboración que permite categorizarla como una forma de ser del hecho imponible. Bien lo ha señalado Carrera Raya, que esta definición jurídica de exención no puede ni debe asimilarse al concepto económico de la exención, entendido como cualquier instrumento que permite disminuir la carga tributaria (F. J, Carrera Raya, *Manual de Derecho Financiero*, Vol. II, Editorial TECNOS S.A., Madrid, 1994, p. 25).

Es esta última situación, o sea, la confusión del concepto jurídico con el concepto económico de exención, en la que pareciera incurrir la Asesoría Legal de COMEX al pretender generalizar el concepto de exención a figuras jurídicas distintas como los CATs.

Mientras que la exención se caracteriza por el "*no nacimiento*" de la obligación de pago del tributo, los CATs son títulos valores que pueden ser empleados para el pago de impuestos y que, por ende, presuponen la existencia de la obligación de pago del tributo a cargo de quien los utiliza. Más concretamente, en el caso de los CATs la

obligación tributaria nació efectivamente a la vida jurídica. El incentivado o beneficiario cuenta con un instrumento de pago de las obligaciones tributarias (el CAT) que el Estado le suministró en razón de las políticas de fomento a las exportaciones de productos no tradicionales. De esta forma, los CATs son beneficios fiscales en tanto tienen un efecto liberatorio en relación con el gravamen; específicamente, como instrumento que sirve para el pago de los tributos y, por ende, para la extinción de la obligación tributaria. Lo que no significa que constituyan una exención tributaria.

Una vez definido que los CATs no constituyen "*exenciones*" de conformidad con la definición jurídica del concepto, debe analizarse la hipótesis planteada por la Asesoría Legal de COMEX, según la cual los procedimientos para resolver la ineficacia de las exenciones de la Ley No. 7293, en relación con el artículo 151 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, resultan de aplicación en los casos en que exista alguna anormalidad relativa a la emisión de estos Certificados.

3. EL PROCEDIMIENTO SE APLICA A LAS EXENCIONES FISCALES

La Ley Reguladora de todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones dispone en lo conducente:

"CAPITULO IX: DE LAS EXENCIONES Y SU EFICACIA

Artículo 37. De la eficacia de la exención. En cuanto a su eficacia, las exenciones tributarias que se mencionan como vigentes en la presente Ley y las demás que se incorporen al ordenamiento jurídico, están condicionadas, de manera resolutoria, al pleno acatamiento de los preceptos, requisitos y fines que regulan el otorgamiento, ***así como al correcto uso y destino previsto, de los bienes y servicios sobre los que haya recaído la exención que disfruta determinado sujeto.***

Artículo 38. Del procedimiento para resolver la ineficacia de la exención. En virtud de lo anterior, cuando por razón de incumplimiento imputable al beneficiario, ***se deba resolver la ineficacia sobreviniente de los actos administrativos declaratorios del derecho a la exención****, la Dirección General de Hacienda, como órgano superior de la Administración Tributaria o el órgano administrativo en el que esta delegue estas funciones, deberá impulsar y seguir el procedimiento administrativo ordinario establecido en los siguientes artículos.*

Artículo 40. De la resolución determinativa.- ***En la resolución en que se establezca la ineficacia, total o parcial, de una nota de exención tributaria legalmente emitida*** *por la Dirección General de Hacienda o por los funcionarios delegados para tal efecto,* ***también se podrá determinar la obligación tributaria, inicialmente dispensada y ahora emergente*** *y así notificarse al contribuyente afectado (...)*

CAPITULO X: DE LAS DISPOSICIONES FINALES

Artículo 42. Los órganos que recomienden el otorgamiento de exenciones ante la Administración Tributaria ***deben ejercer funciones de control sobre el correcto uso y destino de los bienes exonerados en virtud de su recomendación****, todo de conformidad con las directrices que para estos efectos emanen de la Dirección General de Hacienda (...)*

Artículo 45. Los beneficiarios que, de alguna manera, infrinjan las regulaciones del respectivo régimen exoneratorio o de cualquier otro incentivo fiscal, ***serán sancionados con el decomiso de las mercancías adquiridas con exención tributaria, con el fin de que se paguen los tributos dejados de cancelar en el momento de la nacionalización de las mercancías, en un plazo no mayor de treinta días hábiles a partir del decomiso y, si en este plazo no se cancelaran los tributos y sobretasas correspondientes, dichas mercancías caerán en comiso a favor del Fisco, con la imposibilidad de disfrutar privilegio fiscal alguno durante un lustro*** *(...)*

Artículo 46. ***Los bienes que gocen de cualquier exención, al incumplirse las condiciones de ella, responderán, directamente ante el Fisco, con carácter de prenda legal, por las obligaciones tributarias emergentes*** *(...)*

Artículo 47. ***La emisión del acto administrativo declaratorio de una exención suspenderá el plazo de prescripción de la determinación y cobro de los tributos inicialmente dispensados y de los intereses y recargos concomitantes***" (El énfasis no es del original).

De la lectura de la normativa anteriormente transcrita se evidencia que el legislador utilizó el concepto de exención en el mismo sentido que lo define el artículo 61 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; concepto que se encuentra reforzado por el hecho de que estas disposiciones hacen referencia al "*acto administrativo declaratorio del derecho de la exención*", el cual es de competencia de la Dirección General de Hacienda.

En el caso de los CATs no existe exención entendida como forma de ser del hecho imponible que imposibilita el nacimiento de la obligación de pago del tributo. El CAT es un título valor que sirve para el pago de impuestos, uso que se fundamenta en la existencia de obligaciones tributarias a cargo de su beneficiario. Obligaciones tributarias que podrían no tener relación alguna con la actividad que origina el otorgamiento de los CATS, máxime si es un tercero adquirente el que los utiliza para el pago de impuestos. Por otra parte, el acto administrativo por el que se aprueba y recomienda al Banco Central la emisión de los títulos valores es legalmente competencia exclusiva de COMEX, razón por la cual no podría afirmarse válidamente que se está en presencia de un "*acto declaratorio del derecho de la exención".* En

consecuencia, bajo ningún supuesto podría considerarse a COMEX como un "órgano que recomienda a la Administración tributaria el otorgamiento de una exención". Observamos, por demás, que el artículo 45 de la Ley se refiere a supuestos totalmente diferentes a los que fundan la recepción de los CATs. Concretamente, en cuanto que dicho artículo se refiere a mercancías adquiridas con exención tributaria, mercancías que podrían responder ante el Fisco en carácter de prenda legal (artículo 46).

La normativa transcrita y el régimen de sanciones señalado anteriormente, evidencia que el legislador, al regular las hipótesis en cuestión limitó la competencia del Ministerio de Hacienda a las exenciones o hechos exentos. De esta forma, pretender su aplicación a los CATs, como figura jurídica distinta de la exención, resulta improcedente de conformidad con el sentido y la literalidad de la ley.

Especial atención merece la referencia realizada por la Asesoría Legal de COMEX al artículo 151 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que dispone:

"*Artículo 151: Caso especial. Cuando la infracción se relacione con el disfrute indebido de beneficios fiscales, previamente, deberá agotarse el procedimiento previsto en el Capítulo IX de la Ley reguladora de todas las exoneraciones vigentes, su derogatoria y excepciones, No. 7293, del 31 de marzo de 1992*"".

Si bien esta disposición normativa menciona el concepto de "*beneficios fiscales*", considera esta Procuraduría que este término está limitado a los beneficios regulados en la Ley No. 7293, a la cual el mismo artículo hace referencia de forma expresa. El procedimiento previsto en el Capítulo IX de la Ley No. 7293 es para "*resolver la ineficacia de la exención"*, por lo que tal y como su nombre lo indica se refiere, exclusivamente, a las exenciones o hechos exentos. De allí que, los beneficios fiscales que menciona el artículo 151 del Código se encuentran limitados a la figura jurídica de la exención

El artículo 151 del Código fue introducido mediante la Ley No. 7535 del 1 de agosto de 1995 y debe analizarse dentro del contexto específico en el que se encuentra ubicado en ese cuerpo legal. La norma en cuestión forma parte del Capítulo III del Código, específicamente de la Sección Quinta referente a los procedimientos para aplicar sanciones administrativas. Esta Sección está relacionada directamente con los artículos 78 y ss del mismo Código, en los que se tipifican las infracciones administrativas; a saber: la omisión de la declaración de inscripción, modificación o desinscripción; la omisión de la presentación de las declaraciones tributarias; la morosidad en el pago del tributo; la falta de ingreso por omisión o inexactitud; los hechos irregulares en la contabilidad; el incumplimiento en el suministro de información; la no concurrencia a las oficinas de la Administración Tributaria; la no emisión de facturas y la destrucción y alteración de sellos colocados con motivo del cierre de negocios.

Ahora bien, los procedimientos administrativos para aplicar las sanciones administrativas tributarias sólo pueden ser iniciados por los órganos competentes, o sea, por la Administración Tributaria:

"Artículo 149. Órganos competentes para sancionar. Las sanciones administrativas tributarias serán impuestas por los órganos de la Administración Tributaria que dicten los actos administrativos mediante los cuales se determinen los tributos o, en su caso, los ingresos por retenciones a cuenta."

En tanto por Administración Tributaria se entiende el órgano administrativo que tiene a su cargo la "*percepción y fiscalización de los tributos*" (artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). Es evidente que los CATs no encuadran dentro de la referida normativa, pues además de tener su origen en un acto administrativo del COMEX, que no es administración tributaria, no constituyen en forma alguna un acto de determinación de los tributos o de ingresos por retenciones a cuenta, sino un título al portador para el pago de los impuestos cuya recaudación compete al Banco Central.

Aunado a lo anterior, y no menos importante, es que la recepción indebida de CATs por parte de beneficiarios del contrato de exportación constituye un supuesto diferente de las infracciones administrativas tipificadas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. De esta forma resultaría impropio y no ajustado a Derecho el pretender aplicar al caso en cuestión el artículo 151 del Código, encuadrado dentro de la sección de sanciones administrativas, no sólo porque esa recepción no configura ninguna de las infracciones administrativas tributarias tipificadas en el Código, sino porque el procedimiento del Capítulo IX de la Ley No. 7293 está orientado específicamente a la figura jurídica de la exención.

Con fundamento en la interpretación integral del ordenamiento jurídico, debe concluirse que el término "*beneficio fiscal*" del artículo 151 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se encuentra referido, exclusivamente, al concepto de exención de conformidad con la Ley No. 7293. Dado que los CATs no pueden encuadrarse dentro de la figura jurídica de la exención es improcedente pretender aplicar el procedimiento del Capítulo IX de la referida Ley a los supuestos de recepción indebida de CATs por parte de empresas beneficiarias del contrato de exportación.

Por igual motivo, no resulta aplicable lo dispuesto en el dictamen C-135-95 del 14 de junio de 1995, en relación con el procedimiento establecido en el ya derogado artículo 66-B de la Ley No. 7092. Esta disposición se refería de forma expresa al procedimiento para declarar la ineficacia de las notas de exención tributaria, por lo que resultaba improcedente pretender su aplicación a los casos de recepción indebida de CATs por incumplimiento de los porcentajes mínimos de valor agregado nacional.

De conformidad con lo anterior, le compete a COMEX, como órgano encargado de la aprobación y emisión de los CATs, iniciar los procedimientos administrativos para determinar si una empresa recibió estos Certificados de forma indebida, así como proceder a emitir la respectiva certificación del adeudo, con fundamento en los artículos 149 y ss. de la Ley General de la Administración Pública.

CONCLUSION:

1. Los CATs son un beneficio fiscal, entendido en sentido amplio, que se ubica dentro de la categoría de incentivos a la exportación de productos no tradicionales.

2. Los CATs no constituye una exención de conformidad con la definición que al efecto establece el artículo 61 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

3. El Capítulo IX de la Ley Reguladora de todas las Exoneraciones vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, Ley No. 7293, no es aplicable a los procedimientos administrativos que se deban iniciar para recuperar las sumas recibidas indebidamente por concepto de CATs, en tanto esta figura jurídica no se encuentra dentro del ámbito regulatorio de la ley en cuestión.

4. El término "*beneficio fiscal*" que utiliza el artículo 151 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se limita a los beneficios fiscales establecidos en la Ley No. 7293, a la cual hace referencia específica.

5. Los procedimientos establecidos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios para aplicar sanciones administrativas no son de aplicación en asuntos relativos a la legitimidad o ilegitimidad de las sumas entregadas por concepto de CATs, ya que estos títulos no fueron emitidos por ningún órgano de la Administración Tributaria y no constituyen actos de determinación de los tributos o de retenciones a cuenta.

6. Compete a COMEX, como órgano encargado de aprobar y recomendar la emisión de los CATs, realizar los procedimientos administrativos para determinar si una empresa recibió estos Certificados de forma indebida, así como proceder a emitir la respectiva certificación del adeudo, con fundamento en los artículos 149 y ss. de la Ley General de la Administración Pública.

Del señor Ministro, muy atentamente:

Dra. Magda Inés Rojas Chaves — Procuradora Asesora

Licda. Georgina Inés Chaves Olarte — Asistente de Procurador

2. El Concepto de Certificado de Abono Tributario y Responsabilidades del Banco Central ante su Emisión

[Procuraduría General de la República][vi]

Presidente Consejo Nacional de Inversiones S.O.

Estimado señor: Con la aprobación del señor Procurador General Adjunto, me refiero a su oficio DM-029-95 de fecha 19 de enero del año en curso, mediante el cual solicita aclaración del pronunciamiento de éste Organo Asesor de fecha 2 de diciembre de 1994. En dicho criterio, se consideró que la Procuraduría General de la República era incompetente para pronunciarse sobre la rescisión de un contrato de exportación. Sin embargo, en su gestión aclaratoria, se adjunta un voto de la Sala Constitucional (Nº 3215-92 de las catorce horas diez minutos del veintinueve de octubre de mil novecientos noventa y dos) donde se acoge un recurso de amparo interpuesto por una sociedad beneficiaria de un contrato de exportación a la cual se le había rescindido el mismo sin el previo dictamen de la Procuraduría General. Precisamente, la inexistencia del dictamen aludido fue el fundamento para declarar con lugar el recurso. Sobre lo anterior, nos permitimos indicarle lo siguiente:

I. Normativa aplicable. En primer término, conviene detenerse en la normativa que tiene relación con los contratos de exportación y su eventual resolución o rescisión por parte del Consejo Nacional de Inversiones. De fundamental importancia para los efectos de esta consulta resultan aquellos artículos que tengan relación con los procedimientos a que debe sujetarse el precitado Consejo para los apuntados casos de patología contractual.

Conviene iniciar con lo dispuesto mediante Ley Nº 5162 de 22 de diciembre de 1972 (Ley de Fomento de las Exportaciones), específicamente en los artículos 6 y 7, de donde se extraen las primeras regulaciones atinentes a los Certificados de Abono Tributario:

Artículo 6. Las personas físicas con cinco años o más de residencia permanente en el país, y las jurídicas cuyo capital sea costarricense en más de un 60% del total, que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 4º de esta ley, podrán solicitar un certificado de abono tributario (C.A.T.), por una suma hasta del 15% del valor F.O.B., puerto de embarque, de las exportaciones, siempre que demuestren mediante estudios económicos, que tal beneficio es indispensable para poder competir en los mercados internacionales.

Los certificados de Abono Tributario, cuya emisión se autoriza en el presente artículo, serán documentos al portador, libremente negociables y estarán exentos de toda clase de impuestos y no devengarán intereses.

Artículo 7. Los Certificados de Abono Tributario (CAT) serán emitidos por el Banco Central de Costa Rica, en moneda nacional, al momento de presentársele el permiso, la póliza de exportación y la guía de embarque ("Bill of Landing") y servirán para el pago de impuestos, directos o indirectos, cuya recaudación corresponda a éste como cajero del Estado.

El exportador recibirá los certificados en el momento en que reintegre al Banco Central de Costa Rica las divisas producidas por exportaciones no tradicionales. El Banco Central de Costa Rica podrá exigir cualquier otro documento que considere necesario.

Para efecto del pago de impuestos, los Certificados de Abono Tributario (CAT) podrán utilizarse, inicialmente, después de transcurridos doce meses, contados a partir de la fecha de su emisión, pudiendo el Poder Ejecutivo reducir este período, en forma general, cuando lo estime conveniente.

Los Certificados de Abono Tributario (CAT) caducarán veinticuatro meses después de la fecha de su emisión." Posteriormente, mediante Ley Nº 6955 de 24 de febrero de 1984 (Ley para el equilibrio financiero del Sector Público), se adicionan varios artículos a la Ley del Impuesto sobre la Renta, de los cuales interesan destacar los siguientes:

Artículo 67. El contrato de exportación Se crea el contrato de exportación, como un instrumento para coordinar las ventajas, y facilitar los beneficios que diversas leyes otorgan a las empresas exportadoras tales, como: a) tarifas portuarias especiales; b) simplificación de procedimientos y trámites; c) créditos bancarios con tasas de interés preferencial; ch) reducciones impositivas; d) depreciaciones aceleradas; e) certificados de abono tributario, sobre la base de productos y mercados, f) certificados de incremento de las exportaciones.

El Consejo Nacional de Inversiones coordinará con los distintos entes estatales, y de acuerdo con las leyes respectivas, el señalamiento de los requisitos y condiciones, así como la determinación de los alcances de las ventajas y beneficios, todo dirigido a la obtención de resultados positivos en la balanza de pagos, mediante el incremento de las exportaciones."

Artículo 69. Función del Consejo Nacional de Inversiones Corresponde la Consejo Nacional de Inversiones a) Aprobar o improbar los programas y los contratos de exportación.

b) Coordinar con los entes estatales que corresponda, los beneficios plazos y condiciones que en cada caso otorgará en los contratos de exportación, de acuerdo con las leyes respectivas.

c) Aprobar y recomendar al Banco Central de Costa Rica el otorgamiento de los certificados de abono tributario y de incremento de las exportaciones." Mediante Decreto Ejecutivo Nº 15828-H de 5 de noviembre de 1984 (Reglamento al Contrato de Exportación, al Régimen de Admisión Temporal y al Consejo Nacional de Inversiones) se reguló la anterior adición que sufrió la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Para los efectos que nos interesan, conviene destacar el contenido del artículo 18, el cual disponía:

"Artículo 18. Caducidad y resolución del Contrato. Caducará un contrato si el exportador ha dejado de exportar durante un plazo de un año o más, sin justa causa.

Asimismo, el Contrato podrá resolverse cuando el Contratante haya incumplido con las obligaciones a que se comprometió en el contrato, sin justa causa.

El Contrato será necesariamente resuelto si se comprueba que el Contratante hizo mal uso de los beneficios acordados en el mismo o si se comprueba que los informes rendidos no son fidedignos.

La resolución del Contrato, en todo caso, será declarada mediante acuerdo fundado del Consejo, con intervención del administrado y previo dictamen favorable de la Procuraduría General de la República.

Tanto la caducidad, como la resolución del Contrato, serán publicados en el Diario Oficial."

La anterior disposición reglamentaria tuvo como fecha de inicio de su vigencia el día 26 de noviembre de 1984.

Sobre la vigencia del Decreto Ejecutivo 15828-H cabe realizar algunos comentarios de importancia. Ciertamente, la citada disposición normativa sufrió varias reformas expresas, la mayoría de las cuales incidían sobre su artículo 3º, siendo las mismas comprensivas de la inclusión o exclusión de mercaderías que se beneficiarían del régimen especial allí contemplado (al efecto, pueden citarse los Decretos Ejecutivos Nº 16166, 16924, 16993, 17208, 19114, 19170, 19204). Por otra parte, a partir de la promulgación del Decreto Ejecutivo Nº 16999 (Reglamento para el trámite, concesión y control de las Exoneraciones que se fundamentan en la Promoción de las Exportaciones (Ley Nº 5162 y 6955) se regulaba de forma específica el tema de las exoneraciones.

Precisamente sobre esta materia se emitió el Decreto Ejecutivo Nº 19921 de 13 de setiembre de 1990 (Reglamento del Régimen de Admisión Temporal), del cual conviene destacar tanto su ámbito de aplicación como las normativas que derogó:

"Artículo 1. Ámbito de aplicación. El presente título establece las normas necesarias para la aplicación del artículo 64 de la Ley de Impuesto sobre la Renta número 7092 de 21 de abril de 1988."

"Artículo 82. Derogatoria. Se deroga el decreto número 15828-H del 5 de noviembre de 1984, el número 18095-H del 12 de abril de 1988, en lo conducente el decreto ejecutivo número 7930-MEIC del 23 de enero de 1978 y cualquier otra disposición que se oponga al presente reglamento.

El presente decreto rige a partir del 17 de setiembre de 1990."

Como se observa del último numeral citado, se dispone la derogatoria de la totalidad del Decreto Ejecutivo Nº 15828-H, normativa reglamentaria donde se ubicaba la participación de la Procuraduría General de la República en el trámite de rescisión contractual.

Posteriormente, mediante Ley Nº 7092 de 28 de abril de 1988, se promulga una nueva Ley de Impuesto sobre la Renta, regulándose en su Capítulo XXVII lo relativo a los incentivos para las exportaciones (artículo 60), los contratos de exportación y de producción para la exportación (artículo 61), creación y funciones del Consejo Nacional de Inversiones y de Comercio Exterior (artículos 62 y 63). Las anteriores disposiciones fueron modificadas mediante Ley Nº 7257 de 17 de setiembre de 1991, regulándose de manera específica el procedimiento para la suspensión temporal de los incentivos que perciban los beneficiarios e incluso, la rescisión del contrato respectivo:

Artículo 61-E. El Consejo Nacional de Inversiones y de Comercio Exterior, al tener conocimiento de algún incumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato o de alguna de las infracciones que señalan esta Ley y sus disposiciones reglamentarias, por medio de un órgano director que nombrará al efecto, levantará la información correspondiente y luego dará audiencia, dentro de un plazo máximo de quince días naturales, al supuesto infractor, a fin de que ofrezca la prueba de descargo, la cual será recibida en una comparecencia oral y privada, la que se llevará a cabo al finalizar el plazo otorgado para la audiencia en la sede del órgano director.

Con base en la recomendación del órgano director, el Consejo Nacional de Inversiones y de Comercio Exterior resolverá, en firme, dentro de los quince días naturales siguientes a aquél en que se realizó la comparecencia.

La resolución final se notificará al infractor, quien podrá interponer, dentro de los tres días hábiles siguientes al de la notificación, un recurso de reconsideración ante el Consejo Nacional de Inversiones y de Comercio Exterior, quien lo resolverá dentro de los cinco días hábiles siguientes a la sesión en que se conoció de su interposición.

Esta resolución agotará la vía administrativa cuando deniegue el recurso."

Conviene destacar que esta modificación empezó a regir a partir del 10 de setiembre de 1991.

II. Análisis de la solicitud planteada. La cita de leyes y decretos ejecutivos que se ha realizado tiene la intención de facilitar el análisis de las competencias que se han asignado a esta Procuraduría General en lo relativo a los contratos de exportación. Así, tenemos que fue con el Decreto Ejecutivo Nº 15828-H que expresamente se reputó la necesidad de un dictamen previo y favorable de este Organo Consultivo para acordar la rescisión del instrumento contractual. Dicha atribución de una competencia consultiva vinculante viene atribuida vía reglamento, con lo cual surge un primer motivo de duda en cuanto a su legalidad (al efecto, confróntese lo dispuesto por el artículo 59 de la Ley General de la Administración Pública), lo cual será desarrollado posteriormente.

La disposición del artículo 18 del Decreto Ejecutivo Nº 15828- H tuvo una vigencia temporal comprendida entre el 26 de noviembre de 1984 al 17 de setiembre de 1990, cuando fue derogado la totalidad del mismo en virtud del artículo 82 del Decreto Ejecutivo Nº 19921. Sin embargo, cabe hacer la observación que esta última normativa de rango general no regula de forma expresa el procedimiento para la rescisión de los contratos de exportación.

Antes bien, como lo indica su título, se limita a desarrollar y especificar el régimen de admisión temporal contemplado en el artículo 64 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Incluso, el mismo Decreto Ejecutivo 19921 fue derogado mediante el artículo 63 del Decreto Ejecutivo Nº 22108 de 30 de marzo de 1993 (Reglamento del Régimen de Admisión Temporal), el cual continúa regulando específicamente la materia comprendida en el artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por ende, cabe hacer una primer observación de importancia: en lo que respecta al procedimiento que ha de seguir el Consejo Nacional de Inversiones para la rescisión de un contrato de exportación, las disposiciones del Decreto Ejecutivo Nº 15828-H no fueron reemplazadas por una normativa de igual rango. Ciertamente, el Decreto Ejecutivo Nº 19921-H derogó esas disposiciones, pero lo cierto es que no introdujo a su vez un nuevo procedimiento. En nuestro criterio, se produjo una derogatoria innecesaria de la totalidad del Decreto Ejecutivo Nº 15828-H, cuando lo procedente

era dejar sin efecto únicamente las materias que venían a ser reguladas con la promulgación del Decreto Ejecutivo Nº 19921.

Lo cierto es que mediante la promulgación de la Ley Nº 7257 de 17 de setiembre de 1991, normativa mediante la cual se adicionó el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se regula, via ley, el procedimiento que ha de seguir el Consejo Nacional de Inversiones y de Comercio Exterior para la resolución de los contratos de exportación entratándose de violaciones a la ley o a las disposiciones reglamentarias que los regulan. En dicho procedimiento se excluye, de modo expreso, la participación de cualquier órgano asesor o consultivo que deba emitir su opinión en torno al trámite que sigue en su seno el Consejo. Por ende, podríamos decir en este momento que, a partir de la vigencia de la Ley Nº 7257 supra reseñada, no existe norma del ordenamiento jurídico que faculte a esta Procuraduría General para emitir dictámenes vinculantes para el Consejo Nacional de Inversiones y de Comercio Exterior en su función fiscalizadora de los contratos de exportación. Por ende, a partir de ese momento, no se justificaría la inclusión de claúsulas contractuales como la que confería potestad consultiva previa y vinculante a la Procuraduría General.

Sin embargo, deviene en imprescindible analizar el contenido del Voto Nº 3215-92 de la Sala Constitucional. En dicho pronunciamiento, el Tribunal Constitucional precisa con claridad la naturaleza de la relación contractual surgida a raíz de un contrato de exportación y las consecuencias que del mismo se derivan en materia de rescisión::

"Del expediente administrativo (copias fotostáticas certificadas) aportado por la autoridad recurrida, se encuentra que existió violación a los artículos 11, 28, 39 y 41 de la Constitución Política, es decir, del debido proceso, porque la administración pública que contrate con los particulares, en uso de su capacidad jurídica de naturaleza privada, queda normalmente desprovista de las potestades de imperio que acompañan al Estado en su actuación como sujeto de Derecho Público, lo que particulariza el presente caso -como se verá-, debiendo regirse la relación por lo que la contratación determine, conforme a lo dispuesto por el artículo 28 de la Constitución Política. Así, consta en la claúsula vigésima del Contrato de Exportación suscrito entre el Estado y la empresa Corporación Aires de Paz S.A., que la vigencia de este contrato es hasta el treinta de setiembre de 1996, y que según el párrafo final de la claúsula sétima, debe el Consejo Nacional de Inversiones -para resolver el contrato-, "... en todo caso..." declararlo "... mediante acuerdo fundado del Consejo con intervención del exportador y previo dictamen favorable de la Procuraduría General de la República", lo cual no consta que se haya hecho en el expediente administrativo.

Ante esta circunstancia, y basados en esta contratación privada del Estado, con un particular, el Consejo omitió en la resolución final que se impugna, el criterio técnico-jurídico de la Procuraduría General de la República, apartándose de lo dispuesto en el

Contrato que rige a amabas partes." (Voto Nº 3215-92 de las catorce horas diez minutos del veintinueve de octubre de mil novecientos noventa y dos. El subrayado están contenido en el original)

Cabe manifestar que la conclusión de que, si de la literalidad del contrato se incluye como requisito para resolver el contrato un dictamen previo y favorable de esta Procuraduría, ese requisito deviene de acatamiento obligatorio para la Administración, es receptar la teoría general del contrato de que lo pactado es ley entre las partes (artículo 1022 del Código Civil). Específicamete, el contrato de exportación que se analizó en el pronunciamiento jurisdiccional que se comenta fue firmado en el año de 1988, conforme se desprende de los antecedentes contenidos en el expediente judicial respectivo. En dicho año, como se deduce de las normas transcritas al inicio del presente estudio, regía el Decreto Ejecutivo Nº 15828-H, con lo cual la inclusión de una claúsula en la que se previera la participación de la Procuraduría General en el trámite de resolución contractual era aplicación directa de lo establecido por el numeral 18 de ese cuerpo normativo. De esa inclusión deriva la Sala Constitucional que el trámite de consulta es un requisito de legitimidad para el ejercicio de las competencias asignadas al Consejo Nacional de Inversiones.

A pesar de que se tienen sobrados motivos de duda para considerar como un contrato privado el suscrito entre la Administración y los exportadores, amén de la consecuente atribución de competencias administrativas con fundamento en ese acto jurídico, lo cierto es que el pronunciamiento de la Sala Constitucional es bastante claro en torno a la participación de la Procuraduría en aquellos casos en que el contrato de exportación incluya una claúsula en la que se requiera del dictamen previo y favorable. Lo anterior nos lleva a recordar lo preceptuado en el artículo 13 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, en el sentido de la vinculatoriedad, erga omnes, de la jurisprudencia emitida por la Sala Constitucional. En este sentido, conviene recordar lo que el mismo Tribunal Constitucional ha desarrollado sobre el tema:

"Lo que más le puede indicar esta Sala a quien presenta gestión en que conforme lo dispone el artículo 13 LJC, la jurisprudencia y los precedentes son vinculantes "erga omnes", salvo para si misma, de tal forma que quienes se encuentren en la misma situación que los que recurren en cualquier dependencia de la Administración Pública, deben ser beneficiados -en acatamiento del fallo y al artículo citado- con lo resuelto en la sentencia; pero si no pudieren obtener ese beneficio por negativa de la Administración a declararlo en su favor, pueden plantear acción de amparo citando como antecedente la resolución 341-91 de esta Sala." (Voto 115-92 del 17 de enero de 1992)

En virtud del alcance acordado por la Sala a sus sentencias, y para el caso que nos ocupa, es dable afirmar que todos aquellos contratos de exportación en donde se haya

incluído una claúsula que haga necesario el dictamen de esta Procuraduría General en materia de su rescisión devienen de obligada consulta a este Organo Consultivo. Lo contrario, es decir, omitir la mencionada consulta facultaría al suscriptor del contrato a interponer acción de amparo invocando la violación del numeral 13 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional.

Es oportuno mencionar también que, con vista en los textos jurídicos que se analizaron supra, en la actualidad no existe norma en el Ordenamiento Jurídico aplicable a los contratos de exportación que establezca la necesidad de contar con la participación de esta Procuraduría General en el trámite de rescisión de los mismos. Por lo tanto, al no estar asignada dicha competencia, debe excluirse -si aún no se ha hecho- dicha claúsula en los contratos de referencia.

En la forma expuesta se aclara el pronunciamiento de esta Procuraduría fechado 2 de diciembre de 1994.

Sin otro particular, nos suscribimos,

Licda. Ana Lorena Brenes Esquivel Lic. Iván Vincenti Rojas

3. El Certificado de Abono Forestal y su Diferencia con Otros Tipos de Certificado y Ventajas Ambientales

[Procuraduría General de la República][vii]

IV. PLAZO DE AFECTACIÓN EN LOS CONTRATOS POR PAGO DE SERVICIOS AMBIENTALES

IV.1) PLANTEAMIENTO. La consulta se centra en la determinación del plazo –y con ello el de afectación- que deben tener los contratos por concepto de servicios ambientales con fundamento en los artículos 46 y 69 de la Ley Forestal N° 7575. Para darle respuesta, es necesario distinguir los incentivos económicos que esa Ley reconoce. Por la forma de pago, se reagrupan en la entrega de certificados y pago en efectivo.

IV.2) INCENTIVOS ECONÓMICOS CON ENTREGA DE CERTIFICADOS. Dentro del primer género de incentivos, caracterizados por el hecho de no concretarse en la entrega inmediata de una cantidad de dinero asignada, sino que se representan mediante certificados, están: el Certificado de Conservación del Bosque *(CCB)* y los Certificados de Abono Forestal *(CAF).*

IV.2.1) CERTIFICADO DE CONSERVACIÓN DEL BOSQUE. Se creó (art. 22 de la Ley Forestal) para compensar a los participantes en el programa los servicios ambientales generados por conservar el bosque, siempre que no haya habido aprovechamiento maderable –sostenible, se entiende- en los dos años anteriores a la solicitud del Certificado –lo que habrá de comprobarse-, ni tampoco podrá cosecharse el bosque durante su vigencia.

Los certificados son títulos nominativos que pueden negociarse o utilizarse para pagar impuestos, tasas nacionales o cualquier otro tributo. La determinación de su valor, condiciones a que debe someterse el beneficiado, y prioridad de áreas, se delega al Reglamento.

También pueden acogerse a ese Certificado los propietarios de terrenos denudados, de aptitud forestal, que deseen destinarlos a la regeneración natural del bosque en las áreas que, por el estado de deterioro y las necesidades ambientales, deban convertirse al uso forestal, con base en criterios técnicos determinados por el Ministerio del Ambiente y Energía (art.24 ibid.).

El contenido característico y la función que tiene este instrumento es la conservación total y absoluta del bosque, sin permitir ningún tipo de aprovechamiento. Al parecer, por su falta de respaldo presupuestario a largo plazo, la onerosidad que acarrea para el Estado y escasa rentabilidad que procura a los titulares explican el hecho de aun no se ha implementado. Así debió intuirlo el legislador que mandó al Poder Ejecutivo evaluar sus resultados en el plazo de diez años, a partir de su vigencia, para decidir la continuación o no del otorgamiento (art. 22, pfo.4° ibid.). Con lo cual, la operacción del incentivo no queda abierta en el tiempo.

Como beneficios adicionales, los tenedores de estos certificados gozan del desalojo administrativo de quienes invadan el inmueble, así como de exoneración en el pago del impuesto de bienes inmuebles del área conservada y del impuesto a los activos (art. 22).

IV.2.2) CERTIFICADO DE ABONO FORESTAL. Con arreglo al principio de supervivencia del derecho abolido e intangibilidad de los efectos de los actos o contratos administrativos consumados y de preservar –hasta su vencimiento- la eficacia de los convenios surgidos al amparo de la legislación que se deroga (*Transitorio I*), la Ley Forestal respeta los Certificados de Abono Forestal en trámite de otorgamiento a la fecha de su publicación, a expedir por el FONAFIFO (*Transitorio III*), así como los Certificados de Abono Forestal (CAF) establecidos en la Ley N° 4465 del 25 de noviembre de 1969 y sus reformas, los que mantienen vigencia hasta que el Fondo Nacional de Financiamiento Forestal cuente con la capitalización suficiente que le permita funcionar con recursos financieros propios, autorizándosele la suscripción de certificados en un lapso de cuatro años (*Transitorio IV*). Durante el plazo de transición

o prórroga se crea para los beneficiarios de los incentivos fiscales un sistema mixto porcentual de crédito y CAF hasta su fenecimiento.

Se prorroga, por diez años posteriores a la publicación de la Ley, los CAF para reforestación de pequeños productores, hasta diez hectáreas por agricultor cada año o, en su defecto, se abre la posibilidad de un sistema de crédito preferencial (idem).

Por último, se respetan los Certificados de Abono Forestal para Manejo (CAFMA) otorgados al entrar esa Ley en vigor (*Transitorio V).*

El Reglamento a la Ley Forestal desarrolla el Transitorio IV en el artículo 104, que pauta el trámite ulterior a la aprobación del proyecto de reforestación, y en el artículo 102 estipula la indexacción del Certificado de Abono Forestal para la reforestación, el Certificado de Conservación del Bosque y el nuevo mecanismo de pago de servicios ambientales.

Llegados a este punto, conviene hacer las siguientes acotaciones:

El *Certificado de Abono Forestal (CAF)* es un título valor nominativo con el que puede pagarse toda clase de impuestos, tasas o tributos, o hacerse efectivo en puestos de bolsa, a extender por el valor de las inversiones que se determine por vía de reglamento, en un inmueble privado de aptitud forestal, sometido al régimen forestal voluntario, para lo que debía firmarse el correspondiente contrato con el Estado, a través del MINAE, antes MIRENEM.

Este incentivo incluyó las modalidades de CAFA, CAFMA y CAFMA 2000 o CPB.

El *Certificado de Abono Forestal por Adelantado (CAFa)* se creó en 1986 (Lry 7032, art. 83) con el fin de favorecer a los pequeños propietarios que no tenían la necesaria capacidad económica para establecer proyectos de reforestación o plantaciones con recursos propios, problema sin resolver por el Certificado de Abono Forestal corriente. Permitía entregarles por adelantado, a la firma del contrato, el cincuenta por ciento del valor del bono, previo cumplimiento de una serie de requisitos, y estaba subordinado a la asignación del presupuesto nacional de la República que se realizaba cada año.

El *Certificado de Abono Forestal para Manejo (CAFMA).* Es un incentivo al manejo integral de bosques, distribuido en cinco años, según porcentajes, sin equipararse necesariamente ese plazo al de vigencia del contrato, que por regla era mayor. Compensaba al propietario los beneficios ambientales de conservar bosque bajo manejo sostenido.

El *Certificado de Protección del Bosque (CPB) o CAFMA* 2000 (Decreto N° 24007-MIRENEM-H del 28 de setiembre de 1994). Consistía en entregar diez mil colones por

hectárea/año, durante los cinco años de vigencia del contrato, a los propietarios de bosque natural, entre una y trescientas hectáreas, que estuvieran dispuestos a no explotarlo bajo ninguna forma de producción, excepto ecoturismo, reconociéndoseles así las diferentes funciones ambientales prestadas a la comunidad nacional e internacional.

Tendía a promover la protección de los bosques que por sus características físicas o ecológicas no debían aprovecharse para la corta o extracción de productos maderables. Los beneficiarios de este incentivo debían ceder los derechos de fijación de las emisiones de gases de efecto invernadero por el plazo de vigencia del contrato, para su comercialización por la Oficina Gubernamental especializada. El otorgamiento del CPB se regía por un Manual de Procedimientos Técnicos.

El Decreto 26141-MINAE del 16 de junio de 1997 (Gaceta N° 133 del 11 de julio de 1997) fijó los términos de ejecución en el período 1997-1998, de los contratos amparados al CAF,CAFA, CAFMA, CPB, denominando su cobertura o financiamiento con la expresión de "*pago de servicios ambientales".* Sea que en ese año la figura operó como especie de híbrido. Los términos de ejución englobaban: la asignación del Estado para el apoyo de los programa, monto máximo a pagar por hectárea, área prioritaria, giros al FONAFIFO del Presupuesto Nacional, etc.

Sin embargo, con prescindencia de la condición prevista en el Transitorio IV de la Ley Forestal 7575 (que FONAFIFO "cuente con capitalización suficiente, que le permita funcionar en forma permanente, con las rentas de su patrimonio") en el convenio suscrito el 9 de junio de 1997 por representantes del sector forestal privado y los Ministros de Hacienda y Ambiente se acordó eliminar a partir del año 1998 el aporte de incentivos forestales en las modalidades CAF, CAFA, CAFMA y CPB, con cargo al presupuesto nacional, haciéndose la reserva sólo para atender los compromisos de pago de los anteriores proyectos vigentes. Vid considerando 7° del Decreto N° 26141-MINAE del 16 de junio de 1997 (Gaceta 133 del 11 de julio de 1997), normativa que fijó las reglas de aplicación del CAF para la reforestación, CAFMA y CPB en los años 1997-98.

En este sentido, en la discusión parlamentaria del Proyecto de la Ley Forestal se comentó que: "el FONAFIFO nace como una figura para sustituir los CAFS, para sustituir el dinero regalado..." (folio 3584).

Nótese que el Decreto N° 29763-MP del 21 de agosto del 2001, a fin de agilizar la ejecución de las partidas presupuestarias, autorizó el empleo de un instrumento de contabilidad presupuestaria: las notas de cargo para "registrar pagos por concepto del servicio de la deuda pública y transferencias de ejecución particular", como es el caso de "los Certificados de Abono Forestal, previa existencia de la reserva de los créditos

respectiva" (modificación al artículo 38 del Decreto N° 26402-H del 6 de octubre de 1997).

IV.3) SERVICIOS AMBIENTALES PAGADEROS CON DINERO EFECTIVO, o cheque certificado (arts. 46-69). De otro lado, están los servicios ambientales que se remuneran con dinero en efectivo, artículos 46 y 69 de la Ley Forestal. El primero atribuye al FONAFIFO la función de financiar a pequeños y medianos productores, "mediante créditos u otros mecanismos de fomento el manejo del bosque, intervenido o no, los procesos de forestación, reforestación, viveros forestales, sistemas agroforestales, recuperación de áreas denudadas y los cambios tecnológicos en aprovechamiento e industrialización de recursos forestales". Al tiempo que le encarga la misión de captar "financiamiento para el pago de los servicios ambientales que brindan los bosques, las plantaciones forestales y otras actividades necesarias para fortalecer el desarrollo del sector de recursos naturales, que se establecerán en el reglamento a la ley". (Sobre la promoción de actividades a pequeños o medianos productores y a todo el sector, vid. folios 3583-3585, entre otros, del expediente legislativo. Con relación a los sistemas agroforestales, cfr.: El manejo de las plantaciones forestales y sistemas agroforestales. ECAG Informa N° 18, oct.-nov. 2001. Revista Oficial de la Escuela Centroamericana de Ganadería, p. 13).

El segundo, en su redacción inicial, señalaba que del monto recaudado por el impuesto selectivo de consumo de los combustibles y otros hidrocarburos, se destinará un tercio anual "a los programas de compensación a los propietarios de bosques y plantaciones forestales, por los servicios ambientales de mitigación de las emisiones de gases con efecto invernadero y por la protección y desarrollo de la biodiversidad, que generan las actividades de protección, conservación y manejo de bosques naturales y plantaciones forestales. Estos programas serán promovidos por el Ministerio del Ambiente y Energía". Norma tácitamente modificada, en lo que hace al impuesto y porcentaje para el pago de servicios ambientales, por la Ley 8114, artículo 5, que destina a ese concepto un tres coma cinco por ciento de los ingresos provenientes de la recaudación del impuesto único sobre los combustibles, según se dijo.

En suma, entre los recursos frescos a captar por el FONAFIFO están: los provenientes del impuesto único a los combustibles, dineros obtenidos de la venta internacional de servicios de mitigación de gases de efecto invernadero o proyectos de implementación conjunta, conversión de la deuda externa, el pago de servicios ambientales por medio de instituciones públicas nacionales o extranjeras, etc. (art. 47 ibid.).

Ha de observarse –como ya se apuntó- que con el pago de servicios ambientales se pueden beneficiar los propietarios que realicen no sólo actividades de conservación en sentido estricto o regeneración natural de terrenos de aptitud forestal denudados que sea necesario recuperar, sino también de protección, manejo sostenible y

reforestación o establecimiento de plantaciones forestales. El artículo 69 de cita alude a los servicios ambientales "que generen las actividades de protección, conservación y manejo de bosques naturales y plantaciones forestales"; el 23 idem a beneficios o servicios ambientales obtenidos del manejo de bosques naturales; el 1° ibid. a la función esencial y prioritaria del Estado velar por la protección, aprovechamiento, conservación y fomento de los recursos forestales del país, en concordancia con el principio de uso racional y sostenible. Volveremos sobre esta cuestión en los puntos V.1.3 y VI.1.1).

En punto al manejo, se ha hecho la observación de que "En tiempos pasados muy a menudo se entendió bajo manejo solamente producción y aprovechamiento de madera; sin embargo, el manejo se refiere más bien a todos los usos posibles del recurso forestal, como por ejemplo: el ecoturismo, la fijación del CO2, la calidad de agua, la protección para la erosión, etc. Estos servicios fueron reconocidos en la nueva Ley Forestal..."

(Desde el Bosque N° 13, penúlt. pg.).

V. PROBLEMA DE FIJACIÓN DEL PLAZO

V.1) DISTINCIÓN DE INCENTIVOS (CCB, CAF y PSA: modalidades). En cuanto al plazo, debe diferenciarse los mecanismos de incentivación el Certificado de Conservación del Bosque (CCB), el Certificado de Abono Forestal, con sus diversos matices, y las modalidades del Pago por Servicios Ambientales, en sentido estricto.

V.1.1) CERTIFICADO DE CONSERVACIÓN DEL BOSQUE. El plazo de los Certificados de Conservación del Bosque, no ofrece ninguna dificultad. Lo aclara la propia Ley Forestal, cuando enuncia que la solicitud del certificado tiene como propósito "retribuir al propietario o poseedor, por los servicios ambientales generados por al conservar su bosque, mientras no haya existido aprovechamiento maderable en los dos años anteriores a la solicitud del certificado ni durante su vigencia *la cual no podrá ser inferior a veinte años* (...). Este beneficio deberá inscribirse en el Registro Público como afectación a la propiedad por el plazo prorrogable que determine el reglamento respectivo" (art. 22, sic.).

En su recta interpretación, la ambigua frase final equivale a decir: por el plazo que determine el reglamento respectivo, el cual será prorrogable. La manera en que se recoge en el artículo actual compendia la expresión más diáfana que empleaba el Proyecto: "Deberá inscribirse en el Registro Público como afectación a la propiedad dicho beneficio por el plazo que determine el reglamento respectivo, pudiendo prorrogarse" (expediente legislativo, folios 2755-2756).

Lo mismo los beneficios por regeneración voluntaria de bosques "serán inscritos en el Registro como una afectación a la propiedad, por el plazo que determine el contrato respectivo"; período que "*no podrá ser inferior a veinte años*" (art. 24 ibid. Vid. sobre el tema, expediente legislativo, fs. 3546-3550; 3611).

Para el Certificado de Conservación del Bosque la Ley fija un tope mínimo de veinte años, que la norma reglamentaria no podrá rebasar en su desarrollo; mas no un plazo máximo, el que en todo caso ha de ser razonable. Esto se complementa con la delegación que hace el propio numeral 22, párrafo 3°, para que se especifique por reglamento: el valor de los certificados, las condiciones a que ha de someterse el propietario beneficiado con ellos –comprensivas del plazo- y la prioridad de las áreas a incentivar.

Así, uno de los principales artífices del nuevo instituto, el exdiputado Trejos, durante el debate del Proyecto de Ley en la Comisión de Asuntos Agropecuarios y Recursos Naturales, indicó que vía reglamentaria habría de detallarse el plazo en que permanecería el bosque intocado (Acta N° 81; expediente legislativo, folio 3544).

En la Comisión de Asuntos Agropecuarios del Parlamento, el otrora diputado Solís Fallas propuso extender a quince años antes el lapso que debía respetarse antes de recibir el Certificado de Conservación del Bosque, y a quince años después de haberlo recibido, manteniendo el bosque inalterado, "sin tocar", "sin explotación maderera". Sin embargo, este margen anterior y posterior fue modificado en la forma que al final se aprobó, en razón de que encarecía el beneficio, en sí exiguo, y no lo hacía atractivo, sino inefectivo, pues el factor tiempo era básico (expediente legislativo, fs. 3610 a 3623).

V.1.2) CERTIFICADO DE ABONO FORESTAL. Para el Certificado de Abono Forestal y Pago de Servicios Ambientales que contemplan los artículos 46 y 69 de la Ley Forestal vigente, N° 7575, no previó ésta un plazo expreso. Vacío que vienen a llenar los Decretos de ejecución promulgados.

Acerca del Certificado de Abono Forestal (CAF), la Ley Forestal 7174, artículo 82, acogiendo los términos de la Ley 7032, con posibilidad de emitirlo por adelantado (arts. 83), es omisa en cuanto al plazo de los contratos. Igual su Reglamento, Decreto N° 19886-MIRENEM del 27 de agosto de 1990 (Gaceta N° 173 del 13 de setiembre de 1990), que sólo dispuso, en el artículo 110, reformado por el Decreto 20618 (Gaceta del 2 de setiembre de 1991), los porcentajes en que se desembolsaría el monto del CAF durante los primeros cinco años para plantaciones forestales, y diez años para los proyectos de regeneración natural (art. 132).

Lo mismo hace el Decreto 26141 (Gaceta N° 133 del 11 de julio de 1997), artículo 5°, cuando faculta al FONAFIFO a emitir los Certificados de Abono Forestal en sus

diferentes categorías para el año 1997: "El pago de los servicios ambientales a través de los Certificados de Abono Forestal, deberá ser diferido en cinco años de acuerdo con los términos establecidos en cada contrato, y según lo establecen los decretos ejecutivos N° 20618-MIRENEM para la modalidad CAF y CAFA y N° 23101-MIRENEM para la modalidad CAFMA. En el caso del CPB se acatará lo dispuesto en el decreto Ejecutivo N° 24841-MINAE-H" (art. 5°).

En lo que interesa, este último prescribe: "El otorgamiento del CAF, en la modalidad de manejo del bosque natural (CAFMA), se distribuirá un 20% para cada año en un plazo de cinco años". Ha de recordarse que en el primer año el Pago de Servicios Ambientales inició empleando el modelo de los CAFs. Para implementar el nuevo mecanismo de pago de servicios ambientales, en 1998 el Ministerio de Hacienda autorizó el traslado de fondos al FONAFIFO.

Por Decreto N° 26975 MINAE del 17 de abril de 1998 (Gaceta N° 100 del 26 de mayo de 1998) se adicionó un tercer párrafo al artículo 104 del Reglamento a la Ley Forestal, definiendo los plazos de los contratos apegados a su Transitorio IV y al Decreto N° 26141-MINAE, así como el de la afectación registral del inmueble, que debe tramitar FONAFIFO ante el Registro Público de la Propiedad, "por pago de Servicios Ambientales". Para el CPB será de cinco años, a partir de la suscripción, y para el CAFA, CAFMA y CAF, el "plazo que cada contrato establezca, según el plan de manejo correspondiente".

Luego, son estos los plazos que rigen la aplicación de los incentivos regulados en el Transitorio IV de la Ley 7575 y sus afectaciones registrales.

Por resolución N° 947-MINAE-SINAC-FONAFIFO, de 14 horas del 12 de agosto de 1996 (Gaceta del 12 de setiembre de 1997), se aprobó un "Manual de Procedimientos para el Pago de Servicios Ambientales mediante Certificados de Abono Forestal".

V.2) PAGO DE SERVICIOS AMBIENTALES EN EFECTIVO –o cheque certificado- (arts. 46 y 69; Ley 7575). Respecto al Pago de Servicios Ambientales en dinero efectivo que se cubren con el impuesto único a los combustibles e hidrocarburos, artículos 46 y 69 de la Ley Forestal, el último con la modificación tácita hecha por el Ley 8114, art. 5°, se recalca el distingo que el último hace entre los servicios ambientales que proveen las actividades de protección, conservación, manejo de bosques naturales y plantaciones forestales o reforestación.

El plazo de los contratos y afectación de los inmuebles lo determinan las normas que se transcriben a continuación, subrayando la actividad:

A) *Decreto N° 26977-MINAE del 20 de abril de 1998* (Gaceta N° 100 del 26 de mayo de 1998). "*Artículo 6°.* Los plazos de vigencia, la respectiva afectación del inmueble en el

Registro Público y las cesiones de derechos por fijación de carbono que se establezcan en los contratos forestales, serán los siguientes: para proyectos de *manejo de bosque* de diez años, *para proyectos de reforestación* un plazo igual al de la cosecha de la especie siempre que este no exceda de quince años, en cuyo caso este sería el plazo de vigencia, en proyectos de *reforestación* ya establecidos y proyectos de *protección*, en cinco años".

B) Decreto N° 27831-MINAE del 23 de febrero de 1999 (Gaceta N° 87 del 6 de mayo de 1999). "*Artículo 7°.* Los plazos de vigencia, la respectiva afectación del inmueble en el Registro Público y las cesiones de derechos por servicios ambientales generados que se establezcan en los contratos según el artículo 3 inciso k de la Ley Forestal 7575, serán los siguientes:

a) Para planes de manejo de *reforestación* un plazo igual al tiempo de cosecha de la especie siempre que esta no exceda de quince años, en cuyo caso este sería el plazo de vigencia.

b) Para planes de *manejo* de áreas boscosas, diez años.

c) Para planes de manejo de *protección* del bosque, cinco años.

d) Para los planes de manejo correspondientes a *plantaciones establecidos con recursos propios*, en cinco años".

C) Decreto 28610-MINAE del 31 de marzo del 2000 (Alcance N° 32 a la Gaceta N° 95 del 18 de mayo del 2000). "Artículo 7°.- Los plazos de vigencia, la respectiva afectación del inmueble en el Registro Público y las cesiones de derechos por los servicios ambientales generados que se establezcan en los contratos forestales según el artículo 3 inciso k de la Ley Forestal N° 7575, serán los siguientes:

a) Para planes de manejo de *reforestación* un plazo igual al tiempo de cosecha de la especie siempre que esta no exceda de quince años, en cuyo caso este sería el plazo de vigencia.

b) Para los planes de manejo de *protección* del bosque, cinco años".

El trámite se regló en el "Manual de Procedimientos para el Pago de Servicios Ambientales por resoluciones números 323- MINAE-SINAC-FONAFIFO, de las 15 horas del 24 de mayo de 1998 (Gaceta N° 91 del 13 de mayo de 1998), 042-MINAE-SINAC-FONAFIFO, de las 14 horas del 30 de abril de 1999 (Gaceta N° 115 del 15 de junio de 1999), la N° 3-MINAE-SINAC-FONAFIFO de 13 horas del 10 de febrero del 2000 (Gaceta 57 del 21 de marzo del 2000) y N° 9 MINAE-SINAC-FONAFIFO, de las 10 horas del 9 de mayo del 2000 (Gaceta N° 153 del 10 de agosto del 2000).

En síntesis, el plazo de los Certificados de Conservación del Bosque es de veinte años. La vigencia de los contratos de Certificados de Abono Forestal basados en el Transitorio IV de la Ley Forestal y los de Pago por Servicios Ambientales con fundamento en los artículos 46 y 69 de esa Ley es de cinco años para protección del bosque, diez años para manejo de bosque y para los proyectos de reforestación el plazo de la cosecha según la especie establecida en el plan de manejo, hasta un máximo de quince años.

VI) OBJECIONES DEL REGISTRO PÚBLICO. En lo tocante al plazo de los contratos por servicios ambientales, el Director a. i. del Registro Público de Bienes Inmuebles se remite a las consideraciones contenidas en la respuesta al Director Ejecutivo y Asesor Legal del FONAFIFO, Oficio N° DRP-374-99. A la vez, aclara que no hubo impugnación del acto de calificación registral.

Esta, asevera, es el mecanismo comprobatorio de que los actos y contratos presentados para su inscripción cumplen los requisitos de forma y fondo exigidos al efecto; función en la que el Registrador está sujeto al principio o bloque de legalidad y ha de acatar toda disposición del ordenamiento, escrita o no escrita, general o especial, sin limitarse a examinar el documento únicamente bajo el prisma de su Ley y Reglamento.

La misma Procuraduría, agrega, en el dictamen C-189-97, que cita el C-134-91 y C-116-92, confirmó la jurisdicción especial que ostenta el Registro Público en los trámites de recepción, calificación e inscripción, y que no es de su competencia verter parecer sobre los alcances de normas relativas a la calificación de documentos sujetos a inscripción en el Registro.

Objeta el hecho de que mediante Decretos el MINAE (Poder Ejecutivo) autorizara a los arrendatarios, quienes no son legítimos propietarios, a celebrar contratos por servicios ambientales e imponer limitaciones al dominio de inmuebles, y el hecho de que en algún caso el arrendatario de una porción haya impuesto restricciones a la totalidad de la finca.

Con relación al trámite que se sigue a la calificación y su apego al bloque de legalidad, no hay reparo, siempre que medie una correcta interpretación de las normas y principios que lo integran, lo que no ocurre en la especie.

Sí nos detenemos en los aspectos restantes: la objeción al plazo de los contratos por servicios ambientales y la competencia de la Procuraduría General de la República para pronunciarse en materia registral y otras objeciones.

VI.1) OBJECIÓN AL PLAZO DE LOS CONTRATOS POR SERVICIOS AMBIENTALES Y DE AFECTACIÓN DE INMUEBLES EN EL REGISTRO. En el mencionado Oficio DRP-374-99, el

Registro Público de la Propiedad Inmueble sostiene, en esencia, que con apoyo en el principio de legalidad fundamento rector de la actividad registral, y los artículos 22 y 24 de la Ley Forestal, no le es dable inscribir afectaciones o limitaciones a las propiedades por pago de servicios ambientales que tengan un período de vigencia inferior a los veinte años.

En su criterio, los Decretos (N° 26141-H-MINAE, 26429-MINAE, 26975-MINAE, 26977-MINAE) y Resoluciones Administrativas (N° 323-98 y 007-99) dictados, que fijan plazos menores (de 5, 10 o 15 años), contravienen esas normas, las que no pueden modificar.

En abono de su tesis, invoca también el artículo 6°, inciso d), del Convenio Regional para el Manejo y Conservación de los Ecosistemas Naturales Forestales y el Desarrollo de Plantaciones Forestales.

Añade que el Código Notarial, artículos 7 y 126, inciso d), prohiben al notario público autorizar actos y contratos contrarios a la ley, o actuaciones que requieran de autorización previa para ejecutarlas u otro requisito que impida inscribirlos en los registros públicos, bajo sanción de nulidad absoluta e ineficacia.

Finalmente, cuestiona la legalidad de cobrar a los beneficiarios los costos de tramitación de las limitaciones y otros asuntos del Registro Público, así como el 0.75% del monto total del proyecto, para la inscripción de las afectaciones aludidas, que establecen las Resoluciones Administrativas N° 323-98, punto 8.6, y 07-99, punto 8.5. Cobro que, a su opinión, infringe el artículo 49 de la Ley Forestal, que declara tales inscripciones exentas de dicho pago.

Soslayando el aspecto marginal recién descrito, el meollo del asunto radica en la interpretación que se hace del plazo de los contratos por servicios ambientales, el cual para el Registro no puede ser menor de veinte años.

Empero, la tesis que se esgrime no es atendible, por lo siguiente:

VI.1.1) MODALIDADES DE SERVICIOS AMBIENTALES. Es incorrecto reconducir todos los servicios ambientales al Certificado de Conservación del Bosque, para aplicarles el plazo mínimo que han de tener los contratos y, con ello, el de afectación del inmueble, pues esa es sólo una de las modalidades.

Lo revela, como vimos líneas atrás, el artículo 69 de la Ley Forestal N° 7575 de 1996, al disponer que los servicios ambientales pueden generarse de las "actividades de protección, conservación y manejo de bosques naturales y plantaciones forestales". Con cimiento en esa Ley sí procede "el pago de servicios ambientales para el manejo, conservación de bosques y reforestación" (PNUD-ONF-COSEFORMA-CATIE: Manejo Forestal y Conservación de Bosques en Costa Rica. San José, agosto del 2001, pg. 29).

En otras palabras, el sistema de Pago por Servicios Ambientales que introduce la Ley 7575 compensa a los dueños de los recursos, los beneficios ambientales generados a la sociedad costarricense y comunidad internacional por las actividades forestales de protección o conservación, manejo de bosque y establecimiento de plantaciones forestales o reforestación.

Se reitera que en cuanto a incentivos, el Pago por Servicios Ambientales sustituye el esquema de subsidios que tuvieron las actividades de reforestación, protección (CPB) y manejo de bosque (CAFMA) hasta 1995, sufragados con el presupuesto nacional.

En estos casos, el destino a la protección, manejo y reforestación no hace perder la condición de bosques o plantaciones forestales ni, por ende, de proveedores de los servicios ambientales, a las áreas de ecosistemas boscosos o terrenos con especies arbóreas que se acomodan a la definición legal (Ley Forestal, art. 3 d y f). No deben desconocerse esos atributos o funciones, mientras subsistan, en el manejo, por ejemplo, ante la perspectiva de un aprovechamiento selectivo y sostenible del recurso, que asegure la permanencia de la cobertura forestal.

Así se reconoce en una reciente publicación: "Donde hay manejo forestal sigue habiendo bosque, pues no hay cambio de uso del suelo; se consideran experiencias positivas aquellas en las cuales, después del aprovechamiento, el bosque mantiene las funciones ecológicas y los servicios ambientales" (PNUD-ONF- COSEFORMA-CATIE: Manejo Forestal y Conservación de Bosques en Costa Rica. San José, agosto del 2001, pg. 20).

Según la "opinión de los expertos" -prosigue- se llegó a la conclusión de que si se aplica el marco normativo actual y "si el manejo se ejecuta correctamente, es posible mantener las funciones ecológicas del bosque y la generación de los servicios ambientales". Entre estos: conservación de la biodiversidad, producción de agua, generación de energía, fijación y almacenamiento de carbono, etc. De las últimas, afirma que si bien los bosques manejados cumplen las funciones de retención de carbono, teniendo en cuenta que el carbono fijado es el que puede fijar un área boscosa durante cierto período, medible por el crecimiento de la biomasa, "los valores de fijación pueden llegar a ser superiores que en los bosques primarios no manejados, pues estos suelen tener crecimientos anuales inferiores "(Idem, pgs *vi*, 10, 19 y 37). Sobre la protección de la biodiversidad se dice que su fuente primaria son los bosques de protección y que "dada la imposibilidad real de proteger más del 10% de los bosques tropicales actuales, el manejo sostenible representa una alternativa viable para conservar las áreas productivas en forma indefinida, sin comprometer los servicios ecológicos que brindan los bosques inalterados" (pgs. 12-13).

Para el manejo de bosques en Costa Rica se ha utilizado el sistema silvicultural policíclico, que tiene por objetivo "resguardar la sostenibilidad, definiendo los ciclos de

corta en función de las cosechas futuras y del mantenimiento de los servicios ambientales del bosque" (p. 11).

En el manejo –sujeto a control o fiscalización periódicos- hay incorporación de árboles seleccionados posteriores a la corta, para reponer los que se aprovechan, con un efecto benéfico en la generación de servicios ambientales; mitigación de gases con efecto invernadero, por ejemplo. (Sobre el manejo forestal, cfr.: arts. 3 inc. e y 20 de la Ley Forestal; 14 ss y 89 del Reglamento. De los aprovechamientos forestales, proyectos de reforestación y regeneración natural con incentivos, vid. art. 89 del mismo Reglamento, en relación con el 48, entre otros). La reforestación, se anotó, es una actividad ampliamente incentivada en nuestro ordenamiento, el que también tutela la protección. Y al FONAFIFO se le autoriza para recibir y administrar recursos dirigidos al fomento y desarrollo de la actividad forestal.

Sobre la conservación, manejo adecuado y establecimiento de plantaciones forestales como actividades proveedoras del Pago de Servicios Ambientales en la Ley Forestal, cfr., entre otros:, cfr.: Manso, P., ob. cit., p. 31. Idem, Chacón, C. M., Fijación de carbono como servicio ambiental comercializable a la luz del derecho ambiental internacional, pgs. 37, 49, EFUNA, dic. 1998. Segura, O, El sistema de pago de servicios ambientales peligra, Revista de Ciencias Ambientales N° 18, p. 19. EFUNA, 2000. Idem, Otárola, M. y otros, Sistema de compensación de servicios ambientales para los robledales de la Cordillera de Talamanca, 18, p. 38. Panorama Nacional 1997 cit., p. 267. Estado de la Nación N° 4, p. 22, entre otros.

VI.1.2) DISTINCIÓN ENTRE EL CERTIFICADO DE CONSERVACIÓN DEL BOSQUE Y LOS SERVICIOS AMBIENTALES DE LOS ARTS. 46 y 69; LEY FORESTAL. Por lo demás, el Certificado de Conservación del Bosque es un título valor que se otorga para la conservación del bosque y la regeneración de terrenos de aptitud forestal denudados, con financiamiento del presupuesto nacional.

Entretanto, el Pago de Servicios Ambientales a que se refieren los artículos 46 y 69 Ley Forestal se solventa a través de dinero en efectivo (o cheque certificado), cuyas fuentes de financiamiento provienen del impuesto único a los combustibles (Ley 8114, art. 5°), transferidos por el Ministerio de Hacienda, y los recursos captados por el FONAFIFO, en especial con la venta nacional e internacional de servicios ambientales. Se destinan a retribuir los servicios que generan las actividades de protección o conservación, manejo de bosques naturales y plantaciones forestales o reforestación.

VI.1.3) VARIABILIDAD DE PLAZOS. A la diversa modalidad de servicios ambientales se conecta la de los plazos, que han de ser razonables y tener la necesaria justificación a fin de que no resulten arbitrarios.

El plazo no menor a los veinte años, se dijo, rige para el Certificado de Conservación del Bosque (CCB), bosques dedicados a la estricta conservación, bajo las condiciones estatuidas en la Ley Forestal. Pero no es aplicable como mecanismo global a todas las modalidades, cual si la reforestación, manejo de bosque natural o los ciclos de aprovechamiento o cosecha, se hiciesen siempre a intervalos de veinte años.

Lo propio es que se dé un trato diferenciado para las áreas de protección o conservación, plantaciones forestales y manejo sostenible de bosque, atendiendo criterios técnicos. En el Reglamento para la Aplicación del Impuesto al Activo de las Empresas, artículo 6°, por ejemplo, se dispuso que los beneficios derivados del Certificado de Conservación del Bosque (CCB) o de la regeneración voluntaria de bosques en terrenos de aptitud forestal denudados, debían inscribirse en el Registro Público como afectación a la propiedad por el plazo (prorrogable) a determinar por el respectivo Reglamento, que no podía "ser inferior a veinte años" (ver art. 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; Decreto N° 25501-H del 17 de setiembre de 1996. Gaceta N°190 del 4 de octubre de 1996, en relación con los arts. 22 y 24 de la Ley Forestal). En cambio para los beneficios del artículo 29, inciso c), ibídem, las exenciones sobre las áreas reforestadas, se hacen- "durante el período de plantación, crecimiento y raleas", que se considera preoperativo.

Con la intención de esclarecer aún más el plazo de vigencia de los contratos por servicios ambientales y de su afectación en el Registro, hay incluso en trámite un proyecto de ley, ya dictaminado (expediente legislativo N° 13.447). Anexa dos párrafos, tercero y cuarto, al artículo 49 de la Ley Forestal, que dicen: "Las afectaciones a la propiedad a que hace referencia el párrafo anterior relativas a *incentivos o al pago de servicios ambientales* realizados por el FONAFIFO, recaerán solamente en aquellas áreas de la finca o inmuebles donde se ejecute el proyecto. *El plazo de vigencia de las afectaciones será el que establezca el FONAFIFO en los contratos que al efecto suscriba con los beneficiarios u organizaciones, según cada tipo de incentivo, siendo el plazo máximo de afectación de hasta quince años.*

"Los trámites quedan exentos de la presentación de los recibos, constancias municipales o certificaciones del pago sobre bienes inmuebles o cualquier tributo municipal. Esta norma será aplicable a las afectaciones presentadas al amparo de los decretos ejecutivos 26141-H-MINAE y 26977-MINAE".

No es cierto entonces que la fijación de plazos menores a los veinte años por norma reglamentaria infrinja los artículos 22 y 24 de la Ley Forestal. Sólo lo sería si dispusieran tal cosa respecto del Certificado de Conservación del Bosque, lo que no ocurre. Para las demás modalidades, el Poder Ejecutivo puede fijar otros plazos razonables que tenga por convenientes.

Para el Certificado de Conservación del Bosque es inequívoca la voluntad del legislador de dejar al Poder Ejecutivo la concreción de los plazos. Se infiere del artículo 22 de la Ley Forestal, cuando ordena que su vigencia "no podrá ser inferior a veinte años" y que las condiciones de los Certificados, incluido el plazo, "serán determinados en el reglamento". Esto significa que el Poder Ejecutivo es el encargado de precisar reglamentariamente los plazos, respetando el tope mínimo. En la regeneración voluntaria de bosques, el plazo de afectación de la propiedad es el que determine el contrato, con base en las normas reglamentarias dictadas, sin que pueda ser inferior a veinte años (art. 24 ibid).

Igualmente se encomienda al Poder Ejecutivo la reglamentación de la Ley Forestal, en el artículo 74, y el artículo 6°, inciso r), ibid. dispone que es del resorte de la Administración Forestal del Estado "cualquier otra competencia que, sin estar expresamente señalada, sea necesaria para cumplir con las funciones encomendadas". Una delegación reglamentaria parecida hay en el art. 46, ibid., cuando prevé que el FONAFIFO "captará financiamiento para el pago de los servicios ambientales que brindan los bosques, las plantaciones forestales y otras actividades necesarias para fortalecer el desarrollo del sector de recursos naturales, *que se establecerán en el reglamento de esta ley*". El pago de servicios ambientales está en pie de igualdad con esas otras actividades que se establecerán por vía de reglamento, comprendiendo la determinación de plazos contractuales como requisito esencial de ejecución.

Por consiguiente, al no fijar la Ley Forestal los plazos de los contratos para las modalidades de servicios ambientales distintas del Certificado de Conservación del Bosque, aspecto medular para su ejecución, es susceptible de desarrollo por Decreto Ejecutivo o norma reglamentaria (vid punto V.1.3). Asegura el cumplimiento de los fines propuestos por el legislador, sin contradecir el contenido y espíritu de la ley habilitante, ni alterar en forma arbitraria la escala jerárquica.

VI.2) COMPETENCIA DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA PARA PRONUNCIARSE EN MATERIA REGISTRAL. El artículo 5° de nuestra Ley Orgánica, N° 6815 de 27 de setiembre de 1982, excluye de los asuntos consultables los propios de los órganos administrativos que tienen una jurisdicción especial establecida por ley; supuesto en que se hallan los pendientes de resolver ante sus diversas instancias, pues por vía de un dictamen obligatorio ejerceríamos, de manera indirecta, funciones de administración activa, lo que no procede.

Aun cuando esa doctrina es aplicable a la calificación y trámite de inscripción de documentos registrales, deben aclararse los aspectos que siguen para obviar indebidas deducciones. En primer lugar, de acuerdo con dicha Ley Orgánica (art. 1°), la Procuraduría General de la República es órgano superior consultivo de la Administración Pública, con la obligatoriedad de acatamiento que le atribuye el art. 2°,

y el carácter de jurisprudencia administrativa que tienen sus criterios. Dentro de sus facultades está la de emitir dictámenes, pronunciamientos y asesoramiento que, sobre cuestiones jurídicas, le soliciten el Estado y los demás organismos públicos (art. 3°, inc. b).

Conforme a la Ley General de la Administración Pública, la Administración está sujeta a todas las normas escritas y no escritas de Derecho Administrativo, sin poder derogarlas ni desaplicarlas en casos concretos (art. 13). Las normas no escritas, como la jurisprudencia y los principios generales de derecho, sirven para interpretar, integrar y delimitar el campo de aplicación del ordenamiento escrito, con el rango de la norma que interpretan, integran o delimitan (artículo 7°.1).

Como dijimos en el dictamen C-128-99 (pgs. 22-23), siguiendo otro precedente, la función calificadora es "un mecanismo depurador, tamiz o filtro por medio del cual se cotejan los requisitos normativos que el documento debe tener con los asientos registrales, con el fin de descubrir, a priori, los defectos que impiden la inscripción del documento, en virtud del principio de legalidad". Es un "examen, censura o comprobación que de la legalidad de los títulos presentados debe hacer el Registrador antes de proceder a la inscripción, con la facultad de suspender o denegar los que no están a derecho, con el objeto de que a los libros del Registro solamente tengan acceso los títulos válidos y perfectos". (Sala Primera de la Corte N° 100 de 16,45 hrs. del 17 de diciembre de 1980).

Ese examen previo de legalidad de los títulos está sujeto al "bloque de legalidad, que implica el respeto y observación de toda la normativa general, escrita y no escrita" (Tribunal Superior Contencioso Administrativo, resolución 2770-94). Para calificar los documentos, el funcionario asignado se atendrá a lo que resulte del título y a toda información que conste en el Registro (arts. 3 y 27 de la Ley de Inscripción de Documentos en el Registro Público y 32 del actual Reglamento del Registro Público).

De donde se infiere que la interpretación de normas jurídicas –sustantivas en este caso- que deben aplicarse en la calificación e inscripción de documentos registrales forma parte de la materia consultiva a cargo de la Procuraduría. Sí ésta inhibida para asumir o suplantar al Registro en la calificación o inscripción de un documento concreto, o indicarle la forma en que debe hacerlo. Mas no para delimitar en abstracto y de manera genérica, los alcances que tienen las normas, de la Ley Forestal en la especie, que el Registro ha de aplicar en el trámite de calificación puntual de los documentos, y así lo ha hecho, entre otros en los dictámenes C-200-92, C-128-99. De oficio, se hacen estas aclaraciones al dictamen C-189-97 y a los que el mismo cita.

VI. 2. 3) OTROS REPAROS. A mayor abundamiento, se comentan en breve los otros reparos del Registro Público en el Oficio DRP-374-99: las limitaciones al dominio impuestas por el arrendatario, el engarce con el Convenio Regional para el Manejo

Forestal, las prohibiciones del Código Notarial y lo referente al cobro de los costos de tramitación a los beneficiarios.

a) LIMITACIONES AL DOMINIO IMPUESTAS POR EL ARRENDATARIO. Acerca del reproche sobre la imposición de limitaciones a la propiedad por los arrendatarios, con motivo de contratos por servicios ambientales, ha de tenerse en cuenta que el establecimiento de limitaciones incumbe al propietario; los derechos de transformación son inherentes al dominio, y que puede constituir derechos reales quien tenga inscrito su Derecho en el Registro o lo adquiera en el instrumento de su constitución (arts. 266, 292 y 452 del Código Civil).

"Frente a los derechos que puedan derivarse de un contrato de arrendamiento priva el derecho de propiedad", sin ser factible "limitar irrestrictamente el derecho de transformación" (Sala Constitucional, voto 3617-94).

Por virtud de la propiedad, el dueño tiene el derecho de usar, gozar y disponer del bien de manera absoluta y exclusiva. "Atributos que –como ha dicho la Sala Primera- están rehusados a las demás personas", salvedad hecha de las limitaciones que resultan de la función social, interés colectivo, impuestas por ley, o de la voluntad del propietario, a su libre arbitrio (Sala Primera de la Corte, sentencia N° 87 de 15,20 hrs. del 5 de diciembre de 1986). En otra sentencia, la N° 86 de 10,15 hrs. del 20 de diciembre de 1985, la misma Sala se pronunció contra la limitación ad perpetuam del disfrute pleno del derecho de propiedad por medio de cláusulas de un contrato de arrendamiento. De todas suertes, las limitaciones a la propiedad deben ser temporales; no superiores a noventa y nueve años (art. 269; Código Civil.

El artículo 89 del Reglamento a la Ley Forestal, reformado por los Decretos 27694-MINAE del 13 de enero y 27925-MINAE del 30 de abril, ambos de 1999, autoriza a realizar proyectos de pago de servicios ambientales, con o sin incentivos fiscales y no económicos, en terrenos de dominio privado inscritos, o sujetos a posesión. En los contratos de arrendamiento de fincas inscritas debe demostrarse la inscripción del arrendamiento en el Registro Público, con certificación registral o notarial acreditativas de "la posibilidad de disponer del recurso forestal". A fin de conciliarlo con lo antes expuesto, es menester que al suscribir el contrato el propietario consienta en la afectación del inmueble objeto de servicios ambientales.

En el dictamen C-249-97 la Procuraduría sostuvo que la titularidad de la posesión se debe demostrar con certificación judicial de la sentencia firme dictada en el trámite de la información posesoria correspondiente, criterio que adopta el citado artículo 89, reformado por Decreto 27694-MINAE. (ver relación con los arts. 479 del Código Civil y 1° de la Ley de Informaciones Posesorias). Con todo, el Tribunal Superior Agrario es de la tesis de que los incentivos forestales "se conceden únicamente sobre terrenos inscritos" (sentencia N° 907 de las 9 horas 30 minutos del 18 de diciembre del 2001).

Respecto de los poseedores de fincas sin inscribir, conviene que FONAFIFO tome los necesarios recaudos, de manera especial en los contratos que conlleven aprovechamiento de bosque, para evitar que por su medio los poseedores ilegítimos consigan una protección indirecta, dañen a terceros de mejor derecho o el Patrimonio Natural del Estado –del que forman parte los bosques y terrenos forestales de las reservas nacionales; art. 13 de la Ley Forestal- o se incurra en actos generadores de responsabilidad administrativa.

La Procuraduría, en el mismo dictamen C-249-97 externó que la obligación de la Administración Forestal del Estado de conservar los recursos forestales del país, en terrenos del Patrimonio Natural del Estado y áreas forestales privadas (art. 6° de la Ley Forestal) comporta el deber de "buscar los mecanismos más seguros tendentes a que los aprovechamientos forestales se realicen, no sólo mediante planes de manejo racionales y sostenibles, sino también por las personas que verdaderamente aparecen con mejor derecho sobre el recurso boscoso. Todo en procura de dar plena expresión normativa a los artículos 45 y 50 constitucionales, así como a buen número de convenios internacionales suscritos por nuestro país".

Va de suyo que para la afectación de la finca en el Registro Público, ésta ha de inscribirse de previo. La propiedad inmueble –se sabe- no surte todos sus efectos mientras no esté registrada (Código Civil, art. 267). La inscripción es un requisito exigido al oponer a terceros derechos sobre una finca sin inscribir. (Tribunal Superior Primero Civil N° 1556 de 9,10 hrs. del 23 de diciembre de 1980).

b) CONVENIO REGIONAL PARA EL MANEJO FORESTAL. No es de recibo el aval que se le da a la tesis del Registro en el artículo 6°, inciso d), del Convenio Regional para el Manejo y Conservación de los Ecosistemas Naturales Forestales y el Desarrollo de Plantaciones Forestales, aprobado por Ley 7572 del 25 de enero de 1996 (Gaceta N° 47 del 6 de marzo de 1996), ratificado por Decreto Ejecutivo N° 25100-E del 26 de marzo de 1996 (Gaceta N° 85 del 6 de marzo de 1996). Ese Convenio se firmó en la ciudad de Guatemala el 29 de octubre de 1993, por los Ministros centroamericanos de Relaciones Exteriores y, entre otras cosas, persigue que el recurso forestal contribuya a mejorar la calidad de vida de la población centroamericana, por medio del fomento y promoción de acciones nacionales y regionales tendentes a disminuir su pérdida, asegurar el aprovechamiento racional y adoptar los instrumentos para revertir el proceso de destrucción.

El artículo 6°, inciso d), que se invoca, está ubicado dentro del Capítulo sobre Fortalecimiento Institucional, que impone el deber de los Estados Contratantes de "crear por ley, a través de sus poderes legislativos, la obligatoriedad de realizar estudios de impacto ambiental en las áreas forestales donde se propongan otorgar

concesiones forestales a gran escala u otras actividades económicas que afecten negativamente a los bosques".

"La evaluación de impacto ambiental, de constante recomendación en las declaraciones y organismos internacionales, es una eficaz técnica preventiva que permite a los entes públicos encargados de aprobar proyectos o actividades de cierta envergadura, tener en cuenta, por anticipado y sobre bases confiables, las perjudiciales repercusiones al ambiente que podrían producir. Con este mecanismo se logra una toma de decisión más correcta, al poder elegir, entre las opciones posibles, la que mejor salvaguarde los intereses generales, desde una óptica global e integrada" (Opinión Jurídica O. J.-022-99).

Con lo que se ve que el estudio de impacto ambiental es una figura diversa de la afectación en el Registro Público de las fincas sometidas a un programa por pago de servicios ambientales.

ch) PROHIBICIONES DEL CÓDIGO NOTARIAL. Aclarado que el plazo no menor a veinte años rige sólo el Certificado de Conservación del Bosque y difiere para las restantes modalidades de servicio ambiental, cuyo fundamento se halla en otros textos legales, y que es procedente la afectación de inmuebles en los contratos por pago de servicios ambientales celebrados por FONAFIFO, tampoco sería admisible el alegato acerca de la prohibición que tienen los notarios públicos de autorizar actos y contratos contrarios a la ley, actuaciones sujetas a autorización previa, u otro requisito que impida inscribirlos en los registros públicos, bajo sanción de nulidad absoluta e ineficacia.

d) COBRO PARA LA INSCRIPCION DE LAS AFECTACIONES. Como aspecto tangencial se cuestiona la legalidad de cobrar a los beneficiarios los costos de trámite de las limitaciones y otros asuntos del Registro Público, así como el 0.75% del monto total del proyecto para la inscripción de las afectaciones. Los cobros, se objeta, transgreden el artículo 49 de la Ley Forestal, que exime las inscripciones de esos pagos.

Fueron previstos en la Resolución N° 323 de 1998-SINAC-FONAFIFO, reproducida por la 07-99 (pto. 8.5), que en lo conducente dice: "8. 6 De conformidad con el artículo 49 y 68 de la Ley Forestal, del monto del proyecto, el beneficiario cancelará a FONAFIFO el 0.075% para la inscripción de las afectaciones en el Registro Público de la Propiedad".

Se complementa con algunos artículos del Reglamento a la Ley Forestal: *58 in fine*: el beneficiario o beneficiaria asumirá el pago del servicio de inscripción de las limitaciones a la propiedad a raíz de los contratos por servicios ambientales. *El 59:* el petente debe afrontar los gastos por servicios notariales que contrate el FONAFIFO para inscribir las afectaciones por diferentes orígenes legales. *El 104*: Corren por cuenta del beneficiario o beneficiaria los costos de tramitación de las limitaciones o afectaciones y otros asuntos del Registro Público de la Propiedad que tramite el

FONAFIFO en los contratos para la emisión de CAF en los proyectos de reforestación fundados en Transitorio IV de la Ley.

Por su parte, el artículo 49 de la Ley Forestal declara al FONAFIFO y las transacciones crediticias o de aplicación de incentivos que éste realice, exentas del pago de cualquier tributo, tasa o derecho. Norma ésta derogada –en lo que se refiere a exenciones del pago del impuesto sobre las ventas- por el artículo 17, inciso k), de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, N° 8114.

En consecuencia, si los servicios de inscripción o costos de trámite de las afectaciones de inmuebles con motivo de los contratos por servicios ambientales incluyen el pago de derechos de registro, presentaría visos de ilegalidad ante el texto del expresado artículo 49, que los exonera de todo tipo de tasas y tributos. No así respecto al pago de los servicios notariales, que los beneficiarios deben afrontar, según las tarifas vigentes.

El Registro dejó manifiesto que por respeto al principio de legalidad "no cobra derechos ni impuesto alguno por anotación o inscripción de los contratos forestales, a tono con lo dispuesto en el artículo 49 de marras, con excepción del pago del timbre del Colegio de Abogados, que es un honorario legal del gremio de estos profesionales".

CONCLUSIONES

De todo cuanto precede se concluye que:

1) El sistema de pago por servicios ambientales es un mecanismo financiero sostenible e innovador, que trata de superar las deficiencias atribuidas a los anteriores incentivos económicos a la actividad forestal.

2) Por imperativo del art. 49, pfo. 2°, Ley Forestal, en relación con el 100, inciso 4°, de la Ley de Biodiversidad, y normas de desarrollo conexas, deben inscribirse en el Registro Público de la Propiedad Inmueble las afectaciones de inmuebles objeto de contratos por pago de servicios ambientales, como incentivo que es, aplicado por FONAFIFO.

La afectación es un trámite primordial para dar a conocer la existencia a terceros y la supeditación del bien a sus fines, confiriéndole protección registral a los intereses administrativos por medio de la garantía de la publicidad, con miras a asegurar los resultados del contrato.

3) Es incorrecto reconducir todos los servicios ambientales al Certificado de Conservación del Bosque para aplicarles el plazo mínimo que han de tener todos los contratos de aquellos y el de afectación del inmueble, pues es sólo una de las modalidades. Pese a la comunidad de género, unos y otro suelen diferir en sus fuentes de financiamiento, forma de solventarse, destino y plazos.

Con fundamento en el artículo 69 de la Ley Forestal, el pago de servicios ambientales puede beneficiar las actividades de protección o conservación, manejo sostenible y reforestación o establecimiento de plantaciones forestales.

4) En consecuencia, la fijación por norma reglamentaria de plazos de afectación menores a veinte años en los contratos por servicios ambientales sólo infringiría los artículos 22, párrafo 1°, y 24, párrafo 2°, de la Ley Forestal si dispusiera tal cosa respecto del Certificado de Conservación del Bosque, lo que no ocurre.

Al no determinar dicha Ley el período de esos contratos y el de las afectaciones para las modalidades de servicios ambientales distintas del Certificado de Conservación del Bosque, es susceptible de precisión por Decreto Ejecutivo o norma reglamentaria, a efecto de asegurar el cumplimiento de los fines propuestos por el legislador, siempre que sea razonable y tengan la necesaria justificación (doctrina de los artículos 6°, inciso r, 22, pfo. 3°, 24, pfo. 2°, 46, pfo. 1°, in fine, y 74; Ley Forestal).

5) Los plazos de los contratos por pago de servicios ambientales y la respectiva afectación del inmueble en el Registro Público son: en los *Certificados de Conservación del Bosque* el plazo no puede ser menor de veinte años. La vigencia de los contratos de pago de servicios ambientales amparados al Transitorio IV y a los artículos 46 y 69 de esa Ley es de diez años para *manejo* de bosque, cinco años para la *protección* del bosque; y para los proyectos de *reforestación,* un plazo igual al de la cosecha de la especie, con un máximo de quince años. En planes de manejo correspondientes a plantaciones establecidas con recursos propios, cinco años (Decretos 26977-MINAE, 27831 y 28610-MINAE).

6) La interpretación de normas jurídicas que deben aplicarse en la calificación de documentos registrales forma parte de la materia consultiva a cargo de la Procuraduría, la que sí está inhibida para asumir o suplantar al Registro en la calificación e inscripción de documentos concretos, o indicarle la forma en que debe hacerlo. Mas no para delimitar en abstracto y de manera genérica, los alcances que tienen en la especie los textos de la Ley Forestal a aplicar en el trámite de calificación puntual de documentos. De oficio se hacen estas aclaraciones al dictamen C-189-97 y a los que el mismo cita.

7) Ha de tenerse en cuenta que el establecimiento de limitaciones incumbe al propietario; que sólo puede constituir derechos reales quien los tenga inscritos, y que en los contratos de arrendamiento debe demostrarse la inscripción en el Registro Público, con certificación registral o notarial acreditativas de la "posibilidad de disponer del recurso forestal" (arts. 266 y 452 del Código Civil; 89 del Reglamento a la Ley Forestal). A fin de conciliar ese requisito con lo antes expuesto, es menester que al suscribir el contrato el propietario consienta en la afectación del inmueble sujeto al pago de servicios ambientales.

8) Respecto e los poseedores de fincas sin inscribir, conviene que el FONAFIFO tome los necesarios recaudos, y de manera especial en los contratos que conlleven aprovechamiento de bosque, para evitar que por su medio poseedores ilegítimos consigan una protección indirecta, dañen a terceros de mejor derecho o al Patrimonio Natural del Estado- del que forman parte los bosques y terrenos forestales de las reservas nacionales; art. 13 Ley Forestal- o incurra en actos generadores de responsabilidad.

9) Tómese nota de que el artículo 49 de la Ley Forestal declara exentas del pago de cualquier tributo, tasa o derecho, las transacciones de aplicación de incentivos que realice el FONAFIFO a inscribir en el Registro Nacional.

De usted, atentamente,

Dr. José J. Barahona Vargas
Procurador Director
Área de Derecho Agrario y Ambiental

4. El Certificado de Abono Forestal: Naturaleza Jurídica y Procedimiento para su Cobro

[Procuraduría General de la República][viii]

Estimado señor:

Con aprobación del señor Procurador General de la República, doy respuesta a su Oficio DAJ 313-93, donde nos consulta si los Decretos Ejecutivos que crearon el Certificado de Libre Cosecha se ajustan o no a la Ley Forestal, artículos 20 y 60.-

Para mejor comprensión, conviene replantear en contexto normativo el punto consultado.

I. IMPUESTO E INCENTIVOS FORESTALES Aunque los orígenes del impuesto a la explotación maderera se remontan a la Ley Forestal 4465 de 22 de noviembre de 1969 (artículo 32 inciso e), que lo fijó en los montos variables de tres colones y seis colones treinta y seis céntimos, por metro cúbico de madera en troza, de acuerdo con la clase, el antecedente inmediato del que está en vigor, como se sabe, es la Ley Forestal Nº 7032 de 7 de marzo de 1986.-

No obstante, la Ley 4465 guardaba dos sustanciales diferencias con el artículado actual, pues junto a la operación del bosque gravaba la industria fuera del sitio del plantío, sin exoneración. Ya para entonces el impuesto suplementario fue adversado en el seno de la Asamblea Legislativa, haciéndose abstracción del distingo entre la

actividad industrial que despliega el silvicultor y la que pueda llevar a cabo un empresario independiente, por adquisición sucesiva del producto que no ha cultivado. En contra del impuesto adicional se argumentó que encarecía el proceso productivo, afecto a altos costos de transporte, debido a que el acarreo suele provenir de lugares lejanos.-

Decía la Ley 7032: "Artículo 20. Se crea un impuesto general forestal equivalente a diez por ciento (10%) del valor de cada metro cúbico de madera en pie inventariada en los aprovechamientos que se realicen en cualquier predio, ya sea de los organismos de la Administración Pública o de los privados, inscritos o no. Este impuesto deberá pagarse previamente a la corta y extracción. Por la madera que se industrialice fuera de la región en que fue cortada, se pagará un impuesto adicional de otro diez por ciento. Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerarán regiones las establecidas o definidas como tales por la Secretaría Ejecutiva de Planificación Sectorial agropecuaria y de Recursos Naturales Renovables."

En dos artículos (9 y 10) del Reglamento a la Ley (Decreto Ejecutivo 16986-MAG de 7 de mayo de 1986), se detalló la fecha límite que tenía la Dirección General Forestal y el Consejo Forestal Nacional para determinar el valor del metro cúbico de la madera en pie, por especies o grupos de especies, los requisitos mínimos de ese estudio y dividía las regiones del país para el cobro del impuesto.-

Al aprobarse la Ley Forestal en vigencia, N° 7174 de 28 de junio de 1990 (Gaceta 133 de 16 de julio de 1993), tras desaplicar la anterior la Sala Constitucional, en voto N° 546 de 14:30 horas del 22 de mayo de 1990, se incorporó la exoneración que se anotará, suprimiéndose el impuesto adicional. Dispone:

"Artículo 20. Se crea el impuesto general forestal equivalente al 10% (diez por ciento) del valor de cada metro cúbico de madera en pie, inventariada en los aprovechamientos que se realicen en cualquier predio, ya sea de los organismos de la administración pública o de los privados, inscritos o no. Este impuesto deberá pagarse previamente a la corta y extracción. Por los productos que provengan de plantaciones que se hayan realizado totalmente con recursos propios, y que no se hayan beneficiado del incentivo fiscal para la refo- restación y del certificado de abono forestal, no se pagará el impuesto forestal".

El impuesto es genérico, en tanto abarca todo tipo de aprovechamiento, valuable sobre la madera en pie y pagadero antes de la corta.-

Sólo se exceptúan del gravamen los productos forestales de plantaciones con recursos propios, cuando los titulares no gocen de incentivo fiscal para reforestar o del certificado de abono forestal.

Ello, en la inteligencia de promover el aporte de capital del empresario maderero en la actividad y evitar doble exoneración, conferitiva de un privilegio tributario desmedido. (Un principio análogo, contrario a la superposición de beneficios, consagra el artículo 88 de la Ley Forestal).-

Por ser ajenos, se dejan de lado otros incentivos económicos, no fiscales, como el financiamiento con recursos del Fondo Forestal y los créditos blandos del sistema bancario nacional (artículos 22 a 27, 88 y 99 de la Ley Forestal).-

II. INCENTIVOS El certificado de abono forestal y los incentivos fiscales para reforestar, conllevan la sujeción voluntaria del inmueble a regimen forestal, al plan de manejo y firma de contrato con el Estado.-

El tradicional sistema de incentivos fiscales da lugar la exención del pago de los siguientes impuestos: territorial, de tierras incultas (que contenía en la Ley de Tierras y Colonización, artículos 41 y 42), Renta por los ingresos percibidos de la venta de productos de la plantación e importación de equipo, vehículo, maquinaria e insumos requeridos para reforestar (artículos 82 y 87). Cabe acotar, a manera de parentesis, que la exención del pago de impuesto de tierras incultas perdió interés al desaparecer éste con la Ley de Creación del IDA, N° 6735 de 29 de marzo de 1982 (artículo 1 y 32) y, en estricto sentido, el cultivo o plantación de árboles excluiría la condición de terreno inculto (Decreto Ejecutivo N° 15 de 30 de octubre de 1968).-

Integrarían estos incentivos fiscales los que puedan subsistir al amparo de la Ley Forestal 4465 de 1969, artículo 67, en virtud de contratos vigentes y la salvedad hecha por la Ley Forestal que rige, Transitorio I, relativos a deducciones autorizadas del impuesto de la renta (artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y Decreto 17839-MAG-H del 18 de noviembre de 1987).-

Los certificados de abono forestal son títulos valores nominativos o con cláusula a la orden, emitidos por valor de inversiones realizadas en un inmueble de aptitud forestal, hasta el monto máximo de cada certificado de quinientos mil colones, y pueden negociarse o utilizarse para pagar impuestos, tasas nacionales y municipales o cualquier otro tributo.-

Para todo, véanse los artículos 82 y 87 de la Ley Forestal y su Reglamento, artículo 99 a 135.-

Resta examinar lo que ocurre con los Decretos objetados.-

III. REGULACION REGLAMENTARIA

La norma impositiva de comentario, artículo 20 de la Ley Forestal, fue desarrollada por el Reglamento a esa Ley (Decreto Ejecutivo N° 19886-MIRENEM de 27 de agosto de 1990; Gaceta N° 173 de 13 de setiembre siguiente), que en su versión inicial seña laba:

"Artículo 25. Para efectos de lo establecido en el artículo 20 de la Ley Forestal, la Dirección General Forestal establecerá en vía administrativa, los requisitos que previamente se deberán cumplir para gozar de la exoneración del pago del impuesto general forestal, contemplado para aquellas plantaciones forestales establecidas con recursos propios".-

En atención a sus implicaciones, desde entonces podría ser cuestionable la legalidad de esa disposición, toda vez que la potestad tributaria, por incidir en la libertad de los administrados, imponiéndoles un sacrificio económico, y su correlato, la exonerativa, son del resorte exclusivo del legislador, conforme lo reconoce la doctrina y consagra nuestro ordenamiento de modo expreso.-

Así, acorde con la Constitución Política (artículo 121, inciso 13), corresponde a la Asamblea Legislativa "establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar las municipales". Y, por lógica relación, sólo la ley, atendiendo motivos razonables, puede hacer excepciones a la generalidad e igualdad del tributo, dispensando del pago el hecho generador.-

Conclusión que reafirma el Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

"Artículo 5. Materia privativa de ley. En cuestiones tributarias sólo la ley puede:

a)...

b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios".

La reserva atribuida a la ley respecto de la exención tributaria envuelve la de fijar los requisitos para su procedencia, a tenor del artículo 62, in fine, del Código Tributario:

"La ley que establezca exenciones debe especificar las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración".

En dirección similar, se pronunció la sentencia de Casación N° 152 de 10:30 horas del 24 de setiembre de 1975.-

Se deduce que habría un eventual roce del artículo 25 del Reglamento Forestal con el principio de reserva de ley si la Administración, al detallar los requisitos a cumplir para gozar de la exoneración del pago del impuesto forestal, en plantaciones silvícolas

empleando recursos propios, trascendiere cuestiones de trámite y su fijación llegare a ser nugatorio el disfrute del beneficio.-

IV. EL CERTIFICADO DE LIBRE COSECHA Dicho artículo 25 se reformó por Decreto Ejecutivo N° 21198-MIRENEM, publicado en la Gaceta 78 del 23 de abril de 1992, adquiriendo carta de naturaleza el Certificado de Libre Cosecha, con esta redacción:

"Artículo 25. Para disfrutar de la no sujeción del pago del impuesto forestal establecido en el artículo 20 de la ley N° 7174, en aquellas plantaciones realizadas con recursos propios y que no se hayan beneficiado de incentivo fiscal, en cuyo caso el interesado podrá o no someter la finca al regimen forestal, y efectuar en cualquier clase de tierras esa labor, se otorgará el certificado de libre cosecha el cual se deberá presentar ante la oficina forestal regional correspondiente a efecto de obtener el permiso de corte y las correspondientes guías de transporte, previa verificación de los datos correspondientes y de la no sujeción al pago del impuesto forestal..."

Más tarde, nuevamente se modificó ese artículo 25 al texto que ahora tiene, por Decreto N° 22017 MIRENEM de 9 de febrero de 1993 (Gaceta 65 del 5 de abril de 1993), que dice:

"Artículo 25. Establécese el Certificado de Libre Cosecha que funcionará como autorización previa de la Dirección General Forestal para la realización de las actividades de corta y aprovechamiento en general de los productos forestales provenientes de las plantaciones realizadas con recursos propios, que no hayan recibido el Certificado de Abono Forestal o que no se hayan beneficiado del incentivo fiscal; igualmente funcionará como garante de la no sujeción al pago del Impuesto Forestal establecido en el artículo 20 de la ley N° 7174 y de la posibilidad de efectuar estas labores en cualquier clase de tierras.

Para obtener el respectivo Certificado de Libre Cosecha el interesado podrá o no someter al Régimen Forestal los terrenos en los que se realizarán las actividades y deberá cumplir con los siguientes requisitos: ...

Satisfechos los anteriores requisitos, la Dirección General Forestal realizará una inspección de campo para verificar la exactitud de la información suministrada por el interesado. De estar conforme, se expedirá el Certificado de Libre Cosecha, el cual contendrá toda la información necesaria para que en el futuro se pueda verificar que corresponde a la plantación que se quiere cosechar.

En cualquier caso la Dirección General Forestal, deberá comprobar la existencia de la plantación en los términos que la misma fue aprobada, de previo al otorgamiento de la documentación respectiva que garantice el transporte y la circulación de los productos forestales provenientes de los proyectos amparados por estas disposiciones.

La Dirección General Forestal no asume ninguna responsabilidad, ni frente a los tenedores de los certificados ni frente a terceros por las transacciones que privadamente realice el titular de estos beneficios, para el caso de la inexistencia de las plantaciones amparadas a estas disposiciones."

En su parte considerativa, el Decreto invoca en apoyo, la necesidad de incentivar la reforestación con recursos propios, dado que el fisco no está en capacidad de incrementar el incentivo del CAF o deducción fiscal; de promover la reforestación en todo tipo de tierra, para incrementar el área boscosa del país, y el favorecimiento especial que confiere la Ley Forestal N° 7174, en los artículos 20 y 87, a la reforestación efectuada con recursos del que planta el árbol.-

V. REPAROS No empece, la creación del Certificado de Libre Cosecha admite varios reparos:

1) DESLEGALIZACION DE LA FIGURA CREADA.-

En primer término, las normas reglamentarias rebasan los límites de ejecución de la ley habilitante y regulan una materia nueva: el Certificado de Libre Cosecha, que no tiene asidero legal.-

Luego, si los Decretos Ejecutivos que reglamentan leyes están subordinadas a éstas y deben desenvolverse dentro de sus justos cauces, sin transgredirlas (artículo 11 de la Constitución Política, 6. 1 d), 11 y 13 de la Ley General de la Administración Pública), en el presente caso pueden recriminarse vicios de legalidad, y hasta constitucionalidad, contra las normas que instituyen el Certificado de Libre Cosecha, en tanto alteran el esquema legal. Los últimos por lesionar reglas constitucionales de paridad de trato (artículo 33) y las que asignan competencia al Parlamento para dictar y reformar leyes (artículo 121, inciso 1°) y al Poder Ejecutivo para reglamentarlas, con apego a los límites que las mismas fijan, y velar por su exacto cumplimiento (artículo 140, inciso 3).-

El Certificado de Libre Cosecha comporta una interpretación extensiva e indebida de la única exención que autoriza el artículo 20 de la Ley Forestal (el no pago del impuesto forestal), cuando se reforesta con recursos propios, sin disfrutar de otros incentivos, y posibilita relaciones de privilegio más allá de lo permitido.-

La simplificación o eliminación de trámites para el aprovechamiento forestal, si fuere el ánimo del Poder Ejecutivo, no podría hacerse con desconocimiento y desmedro de los límites reales de la potestad reglamentaria, ni, por ende, perjudicando la legitimidad o validez de los preceptos sancionados.-

2) ILICITUD DE LA AUTORIZACION PREVIA.-

Otro franco vicio de ilegalidad que se advierte en el Decreto 22017 es disponer que el Certificado de Libre Cosecha funcionará como "una autorización previa de la Dirección General Forestal para la realización de corta y aprovechamiento" de los productos forestales. Ello en razón del diferente trato que introduce a favor de los propietarios de plantaciones autofinanciadas, al suprimir, los requisitos y trámites a fin de aprovechar el recurso, como son: el plan de manejo y la autorización concomitante de la Dirección Forestal.-

En primer término, resulta insoslayable la exigencia del plan de manejo, para asegurar una explotación racional, con rendimientos sostenibles a largo plazo y bajo adecuados criterios técnicos. Al respecto es clara la Ley Forestal, que también separa los incentivos para reforestar de la obligación de recuperar y reponer el recurso, como se aprecia en los artículos transcritos a continuación:

"Artículo 47. Los bosques y terrenos de aptitud forestal que constituyan tanto las áreas forestales públicas como las privadas, estarán sometidos al respectivo plan de manejo, con el propósito de permitir su conservación y fomento, con arreglo a los principios económicos y silvícolas.

Sus propietarios tendrán derecho a gozar de los beneficios e incentivos fijados en esta ley".

"Artículo 49. Toda acción de corta o aprovechamiento del bosque natural y de aquellas plantaciones forestales en terrenos de exclusiva vocación forestal, obligará al propietario del terreno respectivo a recuperar o reponer el recurso, según las especificaciones emitidas por la Dirección General Forestal.

La Dirección General Forestal establecerá la garantía adecuada para el cumplimiento de lo estipulado en este artículo. El incumplimiento de las especificaciones emitidas por la Dirección General Forestal dará lugar a la pérdida de la garantía rendida, por parte del permisionario o propietario.

Para cumplir con la obligación aquí establecida, no se podrá gozar de los incentivos que se otorgan para la reforestación o manejo del bosque." De la explicitación de garantías para reponer el recurso y trámites de rendición, se ocupa el Reglamento en el artículo 62.-

"Artículo 61. La corta y la extracción de productos forestales en terrenos de aptitud forestal, deberá realizarse de acuerdo con las disposiciones del respectivo plan de manejo. Cuando aquellas se autoricen, deberán seguirse las disposiciones reglamentarias o especiales que dicte la mencionada Dirección. Iguales condiciones regirán para la construcción de caminos y para el uso de estas vías".

"Artículo 62. La Dirección General Forestal podrá prohibir el uso de determinado equipo o maquinaria en faenas de corta, extracción, transporte y transformación primaria, cuando, a juicio de esta Dirección, su utilización afecte la regeneración del recurso forestal o alguno de sus otros usos o beneficios".

A su vez, Ley de mérito (artículo 122 inciso a) tipifica como ilícito penal incumplir, parcial o totalmente, las indicaciones del respectivo plan de manejo forestal, siempre que la acción no constituya el delito que se tipifica en el artículo 122, inciso a) ibídem.-

El último numeral reprime con prisión a quien "corte árboles o aproveche productos forestales en propiedad privada sin contar con la autorización de la Dirección General Forestal, o que, aunque cuente con dicha autorización, lo haga en cantidad superior a la convenida o marcada".-

Igualmente, conforma ilícito penal emplear equipo o maquinaria de corta, extracción y transporte con violación a lo dispuesto por la Dirección Forestal (artículo 122 inciso d)).-

La elaboración de los planes de manejo, para permitir la conservación y fomento de los bosques y terrenos de aptitud forestal, corre por cuenta de los interesados, han de precisar las pautas técnicas para la reposición del recurso y ajustarse a los contenidos que establecen las guías oficiales de la Dirección Forestal. (Reglamento a la Ley Forestal, artículos 59 a 61).-

De más está decir que también es imprescindible el plan de manejo para aprovechar, mediante concesión, productos forestales en terrenos de los organismos de la Administración Pública debiendo garantizar su cumplimiento el concesionario, quien no puede obtener concesión en cantidades superiores a las necesidades de materia prima que demuestre requerir, so pena de nulidad de la autorización que lo contravenga (artículos 32, 34, 56, 59 y 118 inciso b).-

Asimismo, es ineludible la autorización inequívoca de la Dirección General Forestal, prevista en la Ley Forestal:

"Artículo 60. Únicamente se podrá llevar a cabo la eliminación o tala de árboles o el aprovechamiento del bosque o demás productos forestales, en terrenos de dominio particular, si se ha obtenido la respectiva autorización de la Dirección General Forestal, la que, previamente, en todo caso, deberá contar con el visto bueno de la municipalidad correspondiente, en lo que respecta al uso de caminos vecinales.

Si a una persona física o jurídica se le cancela un permiso otorgado por la Dirección General Forestal, para aprovechar el bosque en terrenos privados por incumplimiento de alguna de sus cláusulas, quedará inhabilitado para obtener nuevas autorizaciones

por un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de la cancelación. Igualmente, durante el mismo período no se otorgarán permisos para aprovechar dentro de la finca en la cual se cometió la infracción.

No obstante lo anterior, si el incumplimiento fuere la falta de recuperación del bosque, la citada Dirección le tramitará una nueva solicitud en el momento en que compruebe que la recuperación se ha efectuado, aunque no hubiera vencido dicho plazo.

A aquellas personas que aprovechen el bosque sin contar con la autorización de la Dirección General Forestal, se les aplicará, igualmente la medida establecida en el párrafo segundo de este artículo."

El Reglamento a la Ley Forestal complementa esa norma:

"Artículo 80. Se prohíbe la tala de árboles o el aprovechamiento del bosque o demás productos forestales en terrenos de dominio particular, sin la respectiva autorización de la DGF, la cual podrá denegarla si desde el punto de vista técnico, no es procedente, o condicionarla al cumplimiento de las recomendaciones técnicas dadas, según cada caso, en el respectivo documento que a ese efecto deberá suscribir todo permisionario. La DGF establecerá los diferentes requisitos legales y técnicos según el tipo de permiso forestal solicitado.

La Municipalidad del lugar donde se va a apro- vechar la madera o demás productos forestales, deberá emitir su visto bueno o bien su denegatoria a otorgarlo, dentro del mes siguiente a la presentación de la solicitud por parte del interesado. Vencido el término, sin que la Municipalidad se pronuncie, la DGF podrá otorgarlo prescidiendo de este requisito".-

De lo expuesto se desprende que la autorización administrativa para aprovechamiento del bosque y demás productos fo- restales apareja un acto decisorio, de control, expreso y exclusivo, a adoptar por la Dirección General Forestal, a la luz de las circunstancias del caso concreto, luego de verificarse la procedencia técnica y jurídica de la actividad. El examen presupone la aprobación del plan de manejo, con la cantidad explotable e identificación, maquinaria a utilizar, garantías para recuperar o reponer el recurso, visto bueno de la Municipalidad en lo concerniente al uso de caminos vecinales, suscripción individual de un documento con cláusula o condiciones de explotación, acarreando su inobservancia la inhabilitatoria para nuevos permisos, etc.-

A más del articulado de la Ley Forestal, su Reglamento (artículo 80, atrás anotado) resalta la especificidad y explicitud de la autorización cuando prescribe que la Dirección General Forestal "podrá denegarla si desde el punto de vista técnico, no es procedente, o condicionarla al cumplimiento de las recomendaciones técnicas dadas,

según cada caso, en el respectivo documento que a ese efecto deberá suscribir todo permisionario. La DGF establecerá los diferentes requisitos legales y técnicos según el tipo de permiso forestal solicitado."

De ahí que sea insostenible la autorización previa, en abstracto, que implanta el Certificado de Libre Cosecha, prescindiendo de los requisitos esenciales de validez y trámites que quedaron reseñados.-

Otros aspectos reprochables de la figura instituida son:

a) EL SOMETIMIENTO OPTATIVO A REGIMEN FORESTAL (Decreto 22017 MIRENEM. Reforma al artículo 25, párrafo 2°, del Reglamento Forestal). Porque la regla para gozar de beneficios e incentivos forestales es siempre el sometimiento a Régimen Forestal. Se infiere de la relación de los artículos 47, 82 y 87 de la Ley Forestal, en armonía con el 84, 105 y 106 del Reglamento a la Ley Forestal y artículo 10 de la Ley de la Administración Pública, sobre la interpretación de la norma administrativa en la forma que mejor garantice la realización del fin público a que se dirige e integración tomando en cuenta normas conexas.-

b) LA POSIBILIDAD DE EFECTUAR PLANTACIONES FORESTALES EN CUALQUIER CLASE DE TIERRAS. Los artículos recién citados de la Ley Forestal, a propósito de beneficios e incentivos, exigen que el inmueble sea de vocación forestal, única o preferente.-

En terrenos de aptitud por entero distinta, sin ningún estudio técnico acerca de la capacidad de uso, podrían frustrarse los objetivos de reforestación propuestos.-

c) ANTICIPACION EN EL OTORGAMIENTO DEL CERTIFICADO E IRRESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA. Expresa el Decreto 22017, párrafo final de la reforma al artículo 25, que "La Dirección General Forestal no asume ninguna responsabilidad, ni frente a los tenedores de los certificados ni frente a terceros por las transacciones que privadamente realice el titular de estos beneficios, para el caso de la inexistencia de las plantaciones amparadas a estas disposiciones".-

Y entre los requisitos a llenar para obtener el Certificado alude al "área que está o será plantada", o donde "se hará la plantación". En el folleto publicado por la Dirección General Forestal", de Información General y Procedimientos a seguir al intento, (punto 1.5), se interpreta que:

"...el Certificado se puede otorgar a plantaciones existentes o que se vayan a establecer". Criterio que tampoco halla acomodo en la ley.

No podría otorgarse el Certificado en mención antes de realizar las plantaciones, sujetas a la vicisitud o incerteza de que lleguen a hacerse en adelante, como quiera

que configuraría un beneficio por el efectivo ejercicio de una actividad forestal que ha de tener real suceso y constatación.-

La necesidad de que la plantación tenga existencia cierta, está inmersa en las inspecciones de campo a practicar por los técnicos de la Dirección General Forestal para la aprobación de los planes de manejo artículo 84 de la Ley Forestal); para comprobar la eficiente observancia de estos, previo a la entrega de los CAF (artículo 83 ibídem) por ejemplo; o con motivo del trámite de solicitud de incentivos, a fin de determinar, entre otras cosas, el uso actual de la finca y aptitud de los suelos (artículos 105 a 109 del Reglamento).-

El Decreto 22017, entrando en aparente antinomia, contempla "una inspección de campo", previa a expedir el Certificado de Libre Cosecha, para verificar la información suministrada por el interesado, comprensiva de la prueba de que el bosque no es natural y detalles de la plantación (especie, densidad y época), lo que, en principio parece descartar la emisión del Certificado antes de plantar los árboles.-

La referencia del Decreto a los "tenedores del certificado" sugiere la idea de título valor, análoga al CAF, de creación por ley ordinaria, en vista del específico régimen de circulación.-

Asimismo, es controvertible la eximiente de responsabilidad administrativa de la Dirección General Forestal prevista en el Decreto 22017, para el supuesto de que las plantaciones amparadas al Certificado de marras no lleguen a existir, ya que se opone a normas superiores que sientan el principio genérico inverso de la responsabilidad de la Administración y sus funcionarios por daños a terceros. Mayormente si el acto de creación del título infringiere la Ley, fuere nulo y se sustenta en un contrato (Artículo 11 de la Constitución política; 11, 13, 190, 194 y 199 de la Ley General de la Administración Pública).-

ch) PRUEBA DEL DOMINIO. Cuestiona la Dirección de Asesoría Jurídica del MIRENEM, en Oficio adjunto, la posibilidad que abre el Decreto 22017 de otorgar el Certificado de Libre Cosecha en predios sin inscribir. Aduce que la legitimación de permisos de aprovechamiento forestal sólo la tiene el titular del dominio, y éste se prueba con la inscripción en el Registro.

De suerte que la falta de registración del inmueble le descalifica para gestionar el permiso.-

Aun cuando el reproche pierde interés ante las conclusiones a que se arriban en torno al punto medular de la consulta, por su relevancia fuera de ese ámbito, es útil hacer varias consideraciones sumarias.-

Tocante al aprovechamiento, la regulación de la propiedad forestal privada lo es como categoría contrapuesta a la pública, con regimen, estructura y características singulares, pero en modo alguno se supedita la primera a la inexorable demostración de registro, a pesar de ser lo deseable.-

Antes bien, el artículo 20 de la Ley Forestal reconoce los aprovechamientos en inmuebles privados "inscritos o no", para efectos de pagar el impuesto forestal, previo "a la corta y extracción". E iría contra toda lógica gravar con el tributo los actos de aprovechamiento en fundos privados si no se pudieran realizar. La existencia del gravamen corre pareja con la admisión legislativa implícita de los derechos posesorios forestales sobre esos inmuebles.-

En refuerzo de la tesis, la Ley Forestal (artículo 82) crea la figura novedosa de "la garantía prendaria constituida por el árbol en pie", adhiriéndose a la doctrina (española, fundamentalmente) que, a propósito de recursos forestales, distingue entre los derechos del vuelo y del suelo.-

Por otra parte, su artículo 2 modifica el numeral 7 de la Ley de Informaciones Posesorias, para permitir la titulación dentro del Patrimonio Forestal del Estado, cuyos derechos de posesión ad usucapionem en los predios privados sin inscribir se hubieren consumado al declararse el área protegida (teoría de los derechos adquiridos y situaciones jurídicas consolidadas; artículo 34 de la Constitución Política).-

Añádese que la sentencia estimatoria dictada en trámite de una información posesoria surte efectos declarativos; no constitutivos. En otras palabras, "... La Ley de Informaciones Posesoria es un medio de adquisición de la propiedad, sino un procedimiento para la obtención de un título inscribible". (Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sentencia N° 11 de 11 horas 30 minutos del 11 de marzo de 1988, Considerando I, pg. 25).-

No ha de perderse de vista que el contenido de la propiedad forestal, subtipo de la agraria, es en esencia posesivo y se nutre del ejercicio de una actividad de producción organizada, decisiva, si es prolongada -frente a la mera titularidad formal- para dirimir conflictos reinvindicatorios o de mejor derecho (Sentencias de la Sala Primera de la Corte números 230, 243 y 353, las tres de 1990 y 119 de 1991).-

Incluso el Reglamento a la Ley Forestal (artículo 105), aunque exige, con la solicitud de incentivos fiscales o del Certificado de Abono Tributario, demostrar "mediante documento público ser el o los arrendatarios del inmueble, o en su defecto de la plantación, y que sean los responsables del cumplimiento del plan de manejo de acuerdo con el contrato suscrito con el Estado", también admite el otorgamiento del incentivo fiscal de exoneración de impuestos para reforestar, a las personas físicas o jurídicas que tengan derechos de posesión y "demuestren fehacientemente, haber

iniciado trámite de información posesoria en el cual conste publicación de edicto y haya fenecido el término para oposiciones, declaración de los testigos, notificación a los colindantes, inspección ocular y notificación al Instituto de Desarrollo Agrario, y Procuraduría General de la República, y sus respectivos apersonamientos".-

Con lo que se ve que el requisito de inscripción registral no es absoluto.-

VI. RESPUESTA Y RECOMENDACION De lo analizado en el punto V se colige que hay elementos suficientes para afirmar que la creación del Certificado de Libre Cosecha, por vía reglamentaria, riñe con la Ley Forestal. Concretamente, circunscritos a la consulta, excede los alcances de su artículo 20 y desnaturaliza la autorización de la Dirección General Forestal para el aprovechamiento del bosque y demás productos forestales (artículo 60), la cual entraña un acto de control múltiple, necesario a efecto de asegurar, a través de un plan de manejo, la racional utilización, conservación y fomento de los recursos, que satisfaga las necesidades actuales y futuras.-

Por tanto, recomendamos la revisión y enmienda de la norma ejecutiva a efecto de ajustarla a la ley. Dándose por descontado que el vicio es insubsanable, si a raíz de la aplicación de los Decretos que se consultan se hubieren generado derechos subjetivos a favor de particulares, se debe recurrir al trámite anulatorio del artículo 173 de la Ley General de la Administración Pública, para cuando fuere evidente y manifiesta, y la declaratoria ha de hacerla el Consejo de Gobierno, antecedida del dictamen de esta Dependencia sobre el calificativo de la nulidad que se requiere. (Sentencia de la Sala Primera de la Corte Nº 104 de 15 horas del 28 de junio de 1991, considerandos VII y IX).-

De usted, atentamente,

Lic. José Joaquín Barahona Vargas

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.

[i] BANCO CENTRAL DE COSTA RICA. Reglamento 5176 del diecinueve de noviembre de dos mil tres. ***Reglamento de Normas para el Trámite de Emisión de los Certificados de Abono Tributario.*** Vigente desde: 03/12/2003. Versión de la Norma: 1 de 1 del 19/11/2003. Publicada en Gaceta N^{o} 233 del 03/12/2003.

[ii] PODER EJECUTIVO. Decreto Ejecutivo 24007 del veintiocho de septiembre de mil novecientos noventa y cuatro. ***Reforma Regulaciones bajo el Certificado de Abono Forestal CAF.*** Vigente desde: 24/02/1995. Versión de la Norma: 1 de1 del 28/09/1994. Publicado en Gaceta N^{o} 40 del 24/02/1995. Alcance 4.

[iii] SALA TERCERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 1069 de las nueve horas con treinta y cinco minutos del veintiséis de agosto de mil novecientos noventa y nueve. Expediente: 98-005152-0042-PE.

[iv] SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 40 de las quince horas del veintidós de marzo de mil novecientos noventa y cinco. Expediente: 95-000040-0004-CA.

[v] PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Dictamen 127 del cinco de junio del dos mil.

[vi] PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Dictamen 35 del quince de febrero de mil novecientos noventa y cinco.

[vii] PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Dictamen 35 del quince de febrero de mil novecientos noventa y cinco.

[viii] PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Dictamen 118 del primero de septiembre de mil novecientos noventa y tres.