



## EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Obligación Tributaria.
Palabras Claves: Hecho Generador, Obligación Tributaria.	
Fuentes de Información: Normativa, Doctrina y Jurisprudencia.	Fecha: 02/04/2014.

### Contenido

<b>RESUMEN .....</b>	<b>2</b>
<b>NORMATIVA.....</b>	<b>2</b>
<b>El Hecho Generador.....</b>	<b>2</b>
<b>DOCTRINA .....</b>	<b>3</b>
<b>El Nacimiento de la Obligación Tributaria .....</b>	<b>3</b>
<b>El Hecho Generador de la Obligación Tributaria.....</b>	<b>3</b>
<b>JURISPRUDENCIA.....</b>	<b>3</b>
<b>1. Hecho Generador y Principio de Reserva de Ley .....</b>	<b>3</b>
<b>2. El Hecho Generador del Impuesto de Patentes.....</b>	<b>5</b>
<b>DICTAMEN DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.....</b>	<b>10</b>
<b>La Extracción y Comercialización de Materiales de Cantera como Hecho Generador Condicionado en Materia Tributaria .....</b>	<b>10</b>

## RESUMEN

El presente informe de investigación contiene información sobre el Hecho Generador de la Obligación Tributaria para lo cual son aportadas las citas doctrinarias y jurisprudenciales que prevén tal situación en aplicación de los artículos 31 a 34 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

## NORMATIVA

### El Hecho Generador

[Código de Normas y Procedimientos Tributarios]<sup>i</sup>

Artículo 31. **Concepto.** El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.

Artículo 32. **Momento en que ocurre el hecho generador.** Se considera ocurrido el hecho generador de la obligación tributaria y existentes sus resultados:

a) En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y

b) En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

Artículo 33. **Actos jurídicos condicionados.** Si el hecho generador de la obligación tributaria es un acto jurídico condicionado, se le debe considerar perfeccionado:

a) En el momento de su celebración, si la condición es resolutoria; y

b) Al producirse la condición, si ésta es suspensiva.

En caso de duda se debe entender que la condición es resolutoria.

Artículo 34. **Hecho generador condicionado.** Si el hecho generador de la obligación tributaria está condicionado por la ley, se debe considerar perfeccionado en el momento de su acaecimiento y no en el del cumplimiento de la condición.

## DOCTRINA

### **El Nacimiento de la Obligación Tributaria**

[Torrealba Navas, A.]<sup>ii</sup>

La deuda tributaria nace, o deviene válida, de la relación del hecho generador previsto, en tanto supuesto de hecho, en la Ley.

El centro del derecho tributario sigue siendo la relación jurídica, donde se establece la obligación principal del obligado del crédito a favor del Ente Público.

### **El Hecho Generador de la Obligación Tributaria**

[Torrealba Navas, A.]<sup>iii</sup>

El hecho generador o imponible es el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria concreta.

## JURISPRUDENCIA

### **1. Hecho Generador y Principio de Reserva de Ley**

[Sala Constitucional]<sup>iv</sup>

Voto de mayoría:

"III. Establecer significa "instituir", y también "ordenar, mandar, decretar", de acuerdo con el Diccionario de la Lengua. Establecer un impuesto es, por lo tanto, ordenar o decretar una cierta carga tributaria; o sea, dicho con más amplitud, crear el tributo y determinar "los objetos imposables, las bases y los tipos" (...) Lo que existe en cuanto al artículo 4º, en el aspecto que interesa para resolver sobre el recurso, es una cuestión de simple forma y no de contenido, pues el problema se suscita por el método que siguió el legislador en la redacción de las correspondientes reglas, que pueden dar la

idea de que no se determinan con precisión el objeto ni el hecho generador, toda vez que le confían al Poder Ejecutivo la facultad de elaborar las listas de las mercaderías gravadas, como si estas listas fueran verdaderamente las que señalan el objeto y el hecho jurídico que sirve de nacimiento a la obligación tributaria. Pero en realidad no es así, pues basta leer con atención el artículo 4° y compenetrarse en su espíritu, para que se haga evidente que el legislador sí estableció en forma precisa, hasta donde era posible en un impuesto selectivo de consumo y con sujeción al artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política, el objeto del impuesto y señaló también el hecho generador de la carga impositiva. Dice en lo conducente el artículo 4°: "Se establece un impuesto sobre el valor de las transferencias de mercaderías que queden comprendidas en las listas que al efecto elaborará el Poder Ejecutivo (...). pues los criterios de selección de que habla el artículo no son más que una forma de señalar las mercaderías que quedan afectadas por el impuesto (...) Fijados así los elementos del tributo, bien ha podido confiarse todo lo demás a la potestad reglamentaria de la Administración, a fin de que el Poder Ejecutivo, interpretando los alcances de la ley para darle ejecución, confeccione las listas de las mercaderías que quedan gravadas por ser de consumo final y de carácter no imprescindible, desarrollando de esa manera las disposiciones de la Asamblea Legislativa, que sobre el particular no podría establecer normas más detalladas, por tratarse de una materia sujeta a variaciones a causa de factores cambiantes, inclusive los que pueden derivarse de la producción nacional, pues el artículo 4° también exige, como requisito para aplicar el impuesto, que en el país se produzcan artículos de la misma naturaleza, con las excepciones que el propio texto señala; todo lo cual hacía necesarios que las reglas legislativas fuesen de carácter flexible, lo que, de no admitirse en este caso, con una interpretación rígida del artículo 121 inciso 13 de la Constitución, llevaría a impedir de hecho a la Asamblea Legislativa el ejercicio del poder tributario en una materia como la que se examina..." Esta interpretación sobre el impuesto selectivo de consumo, que la Sala acoge y reitera, señala, como ha quedado expresado, que ha sido el legislador el que ha señalado los elementos del tributo y ha dejado en manos del poder reglamentario del Poder Ejecutivo, fijar los productos que se incluyen dentro del Fondo de Contingencias Agrícolas para que reciban la debida protección que el sistema contempla. En consecuencia, no advierte la Sala que se haya violado el principio de reserva de ley, sobre todo porque el Fondo consiste, básicamente, un sistema de protección para los agricultores y va en beneficio propio.

## 2. El Hecho Generador del Impuesto de Patentes

[Sala Constitucional]<sup>v</sup>

Voto de mayoría

I. El objeto de la presente acción, consiste en la impugnación que se hace del artículo 15 inciso a) de la Ley 5694 del 9 de junio de 1975, por considerarlo violatorio de los artículos 18, 33, 40, 45, y 121 inciso 13, de la Constitución Política. Esa norma establece que el impuesto de patentes municipales para las entidades financieras se calcula sobre sus ingresos brutos, lo que los accionantes estiman confiscatorio del patrimonio privado, y discriminatorio, porque otras empresas comerciales e industriales, incluso de mayores ingresos, pagan un tributo menor, calculado según el artículo 14 de la misma ley. Se aduce, también, que el inciso impugnado violenta la propiedad privada que sólo puede trasladarse del dominio privado al público mediante expropiación y previo pago de la indemnización correspondiente. Argumentan que se infringe el artículo 33 constitucional porque no hay igualdad ante las cargas públicas para aquellos que están en igualdad de condiciones, puesto que se discrimina a las empresas dedicadas a la actividad financiera con una tarifa sustancialmente más alta que la que se aplica a las demás actividades lucrativas, de manera que se incide de manera especial y onerosa sobre un reducido grupo de contribuyentes. Consideran parte de la discriminación que la norma impugnada exima a los Bancos del Estado del pago del tributo, siendo que esos Bancos compiten legalmente en régimen de desigualdad y preferencial en el ámbito en que se mueven los Bancos Privados. Alegan además, que el artículo 14 de la misma Ley 5694, establece que pagarán impuesto todas las actividades lucrativas que se encuentran comprendidas en la clasificación internacional de actividades económicas, que luego enumera, estando dentro de la categoría de comercio las instituciones bancarias y de crédito, sea que incluye la banca, y estableciendo un tributo especial progresivo para las actividades que enmarca, según la renta líquida gravable o los ingresos brutos, con un tope máximo de impuesto a pagar, sea que el tributo no aumenta a partir de cierto monto. De manera que el tributo se paga no sobre la renta bruta, sino sobre la autorización administrativa del ejercicio empresarial, siendo la patente el tributo a la autorización de operación o al correspondiente control administrativo (permiso de funcionamiento) y no un impuesto al ingreso o capital, por lo que los recurrente estiman que esta situación general y paritaria del artículo 14, es cambiada en forma arbitraria por el artículo 15.

II. Se ha considerado que el carácter publicístico del tributo consiste en tener a éste como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público. El tributo es la prestación pecuniaria que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquél, exige de sujetos económicos sometidos a él, en virtud de su

soberanía territorial. Las doctrinas publicistas explican el tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o del poder de imperio: tal es el concepto aceptado por la moderna doctrina del derecho financiero. Elemento primordial del tributo es la coerción por parte del Estado, ya que es creado por su voluntad soberana con prescindencia de la voluntad individual. Los tributos son prestaciones obligatorias y no voluntarias, son manifestación de voluntad exclusiva del Estado, desde que el contribuyente sólo tiene deberes y obligaciones. Los impuestos son una vinculación de derecho público, su imposición y fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública. El fin principal del tributo es allegar fondos al Estado, pero también se amputa parte del poder adquisitivo de los contribuyentes con fines de regulación económica como sucede en materia aduanera.

III. Sobre la naturaleza de la patente: Conforme a lo que dispone el artículo 96 del Código Municipal, el impuesto de patente es el que paga toda persona que se dedica al ejercicio de cualquier actividad lucrativa. En resolución de esta Sala número 2197-92 de las catorce horas treinta minutos del once de agosto de 1992, en su considerando II, se indicó que: "Distingue nuestra legislación entre la licencia propiamente dicha, que es el acto administrativo que habilita al particular para ejercer la respectiva actividad y el pago del impuesto, propiamente dicho, que se denomina con el nombre de patente" ... "En doctrina se llama patente o impuesto a la actividad lucrativa, a que gravan los negocios sobre la base de caracteres externos más o menos fáciles de determinar, sin que exista un sistema único al respecto. Por el contrario, los sistemas de imposición de este tributo son de lo más variado, pero sí tienen ciertas características que les son comunes. Por esto es que difieren las leyes del impuesto de patente de un municipio a otro y las bases impositivas pueden ser igualmente variadas, como por ejemplo sobre las utilidades brutas, las ventas brutas, a base de categorías o clases, o bien, de una patente mínima y otra máxima". Además el artículo 98 del Código Municipal establece que "Nadie podrá abrir establecimientos dedicados a actividades lucrativas o realizar el comercio en forma ambulante, sin contar con la respectiva licencia municipal", y el artículo 96 dicta: "Por medio del impuesto de patentes, las municipalidades gravarán las actividades sujetas a licencia municipal..." De manera que no debe confundirse licencia municipal con patente, siendo la naturaleza del tributo una colaboración con los gastos de la Administración para que ésta pueda cumplir sus fines, no es un impuesto sobre las utilidades, sino un impuesto que se paga para mantener la vigencia de una licencia.

IV. Sobre el argumento de que el tributo es confiscatorio: El estado puede tomar parte proporcional de la renta que genera el particular, para sufragar sus gastos, pero siempre que no llegue a anular la propiedad como tal, como sería el caso de que el tributo absorba totalmente la renta. Si la Constitución protege el derecho de propiedad al patrimonio integral, no se puede reconocer y admitir que otras disposiciones lo

destruyan. Así, para ser constitucionales, los tributos no deben desnaturalizar otros derechos fundamentales, la Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación, por lo que no se puede permitir una medida de Tributación que vaya más allá de lo razonable y proporcionado. El impuesto es un medio de política económica, que debe armonizarse con el gasto público y la coyuntura económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular. La ordenación de los impuestos debe basarse en los principios de generalidad y equitativa distribución de las cargas públicas. La aplicación del principio de igualdad, se refiere a la proporcionalidad de los impuestos, debiendo ser las cuotas desiguales para producir sacrificios iguales, de manera que exista una igualdad relativa respecto de la capacidad de pago, es decir, debe considerarse la capacidad económica del sujeto que debe pagar. Si la Constitución en su artículo 45 establece que la propiedad es inviolable, y en su artículo 40 que nadie será sometido a pena de confiscación, es indudable que el tributo no puede ser tal que haga ilusorias tales garantías. Lo que debemos entender por "parte sustancial de la propiedad o de la renta", es algo que no puede establecerse de manera absoluto; el componente de discrecionalidad o de razonabilidad debe valorarse en cada caso concreto, de manera circunstancial, según las necesidades de hecho, las exigencias de tiempo y lugar, y la finalidad económico-social de cada tributo. Pero sí se puede establecer como principio, que se considera confiscatorio el gravamen que exceda la capacidad económica o financiera del contribuyente, o bien, si el impuesto absorbe una parte sustancial de la operación gravada, y corresponderá al Juez, en cada caso, analizar estas circunstancias, que serán, lógicamente, variables, y lo correcto es analizar esas situaciones en forma concreta. En el presente caso, el tope establecido por artículo 15 inciso a) de la Ley 5694 del 9 de junio de 1975, a juicio de la Sala no resulta confiscatorio, ya que el gravamen no pasa del cinco por mil de ingresos por intereses y comisiones, porcentaje que no se estima sustancial, no anula la actividad ni la desalienta, el impuesto resulta normal y proporcionado. Es decir el hecho generador del impuesto en el caso de las patentes, es el ejercicio de una actividad lucrativa y si a las empresas accionantes se les impone un tributo de un cinco por mil sobre sus utilidades, no significa ello que se les confisque su patrimonio. A juicio de la Sala, el tributo es conforme a los artículos 18 y 121 inciso 13 de la Constitución, sobre todo a partir de la sentencia 2197-92 de las catorce horas treinta minutos del once de agosto de 1992, en la que indicó que un impuesto sobre la producción, no podría resultar, por el sólo hecho de su promulgación, contrario a la Constitución Política. Pero como excepción que modifica, sin ninguna excepción jurídica, la base imponible a los efectos de hacer pagar más y en forma desproporcionada a una sólo persona o actividad, resulta contrario a los principios antes señalados y al de razonabilidad de la norma, como parámetro de constitucionalidad. Lo fundamentalmente legítimo es que las personas paguen impuestos en proporción a sus posibilidades económicas, en otras palabras, uno de los

cánones del régimen constitucional tributario es justamente, que cada uno contribuya para los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva o económica.

V. Sobre la discriminación del impuesto: Como se ha dicho , el principio de igualdad en materia tributaria implica que todos deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes, lo cual no priva al legislador de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable. De manera que resulta contrario a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sólo clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos. El principio de igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, sea dar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas, en consecuencia no deben resultar afectadas personas o bienes que fueren determinados singularmente, pues si eso fuera posible, los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio. La generalidad es una condición esencial del tributo; no es admisible que se grave a una parte de los sujetos y se exima a otra. El artículo 18 de la Constitución establece que los costarricenses deben contribuir a los gastos públicos, y el artículo 33 constitucional consagra el principio de igualdad, de manera que no podrá hacerse discriminación contra la dignidad humana. Los accionantes afirman que otras empresas comerciales e industriales, de hasta mayores ingresos, pagan un tributo menor, calculado la tasa aplicable según el artículo 14 de la misma ley 5694, existiendo para ellos una desigualdad ante las cargas públicas. Los principios del Derecho Tributario son a) La reserva de Ley, b) igualdad ante el impuesto y las cargas públicas, c) Generalidad (implica que el tributo no debe afectar personas o bienes determinados singularmente). Mediante sentencia de esta Sala número 2197-92 anteriormente citada, esta Sala observó que en otros países, según lo acredita el derecho comparado, se ha estimado válido distinguir y existen casos en que en una misma lista, la base sobre la que se aplica el impuesto no es uniforme, pero lo relevante es que la norma sea, en lo esencial, general y razonable. Debe la norma que fija un tributo, ser proporcional y razonable, para que no discrimine en perjuicio de una sola persona o actividad frente a las demás. En el presente caso estamos ante un tributo que dentro de un mismo artículo grava actividades bancarias y financieras, comercio en bienes inmuebles, barberías, billares, salones, estacionamientos, etcétera. En el caso de las accionantes, se les cobra un tributo sobre ingresos por intereses y comisiones con un máximo del cinco por mil; en el caso de comercio en bienes inmuebles, se cobra el tributo sobre comisiones al 3 por mil; en servicios de almacenaje, el cinco por ciento de la entrada bruta, etcétera. Como ya se dijo, el pago

de patente es un impuesto para ejercer la actividad, el cual se ha fijado en forma general en el artículo 14 de la ley 5694; en el artículo 15 se establecen excepciones a la norma general, pero esas excepciones no pueden existir para agravar la situación de ciertos contribuyentes porque debe existir una proporción entre el monto cobrado y la naturaleza del tributo, que como se dijo, en este caso no es un impuesto a las utilidades, sino para mantener la vigencia de una licencia para el ejercicio de una actividad, de tal manera que no se puede crear una categoría cuando no hay razón para crearla, existiendo entonces discriminación al no aplicar la regulación genérica del artículo 14 de la referida Ley, que ya contiene las actividades bancarias, siendo a juicio de esta Sala inconstitucional la norma impugnada, y por conexidad, la reforma del inciso a) del artículo 15 que aquí nos ocupa, hecha mediante ley 7275.

VI. Sobre el alegato de discriminación en relación a los Bancos del Estado: Los Bancos estatales no dependen de un acto autorizativo de la Municipalidad para poder funcionar, la autorización para que éstos funcionen, deriva de la Ley que los crea como instituciones autónomas (artículo 189 de la Constitución y 2 de la Ley Orgánica del Sistema Bancario Nacional), la actividad de los Bancos estatales no es lucrativa, consiste en la prestación de un servicio público de naturaleza comercial, limitada por el interés público, y no teniendo los Bancos estatales fin de lucro, en caso de reportar utilidades, éstas tienen un destino diferente al de las utilidades de los Bancos privados, por lo que no hay violación al principio de igualdad ante las cargas públicas, ya que no se han producido los supuestos del hecho generador del tributo, por ello, los Bancos Estatales están también exonerados del pago del impuesto por la naturaleza misma de la actividad.

VII. En aplicación de las potestades establecidas en el artículo 91 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, se dimensionan los efectos de dicha declaratoria en el sentido de que a partir de la primera publicación de la existencia de esta acción en el Boletín Judicial, la Municipalidad cobrará la patente a Bancos y Establecimientos Financieros con base en el artículo 14 de la Ley de Impuesto de Patente de la Municipalidad de San José. Todas aquellas entidades que después de esa fecha hayan pagado el impuesto de conformidad con la norma que aquí se declara inconstitucional, tendrán derecho a repetir lo pagado en exceso. La Corporación Municipal calculará el monto correcto del impuesto, debiendo reintegrar lo que recibió de más, o si es del caso cobrar lo no pagado, todo en aplicación del principio de seguridad jurídica, por estar ya liquidados los respectivos presupuestos.

## **DICTAMEN DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

### **La Extracción y Comercialización de Materiales de Cantera como Hecho Generador Condicionado en Materia Tributaria**

[Procuraduría General de la República]<sup>vi</sup>

**C-367-2004**

**06 de diciembre de 2004**

**Licenciado**

**Víctor Fernández Mora**

**Auditor Interno**

**Concejo Municipal**

**Distrito de Colorado, Abangares**

**S. O.**

Estimado señor:

Con la aprobación de la señora Procuradora General de la República, me refiero a su oficio sin número, de fecha 20 de agosto de 2004 (recibido en la Oficina de Recepción de Documentos el 28 de setiembre de 2004), mediante el cual somete a consideración de la Procuraduría General, una serie de preguntas relacionadas con el pago del impuesto previsto por el artículo 40 del Código Minería. Las preguntas en cuestión son las siguientes:

- 1- Cuánto deberá pagar el concesionario por extracción de material de una cantera de material bruto sin procesar?
- 2- Cuánto deberá pagar un concesionario si la materia prima en bruto es sometida a una transformación mecánica simple que implique quebrado y cribado como base de una selección granulométrico, diferente a la forma de cómo se obtiene o extrae el material en bruto?
- 3- Cuánto debe pagar una industria concesionaria si el material extraído (caliza) sufre una transformación total, como es el caso del cemento, y que posteriormente es vendido al mercado?
- 4- Cuánto debe pagar una industria concesionaria si exporta un producto transformado como el caso del cemento?
- 5- Cuánto debe pagar una industria concesionaria si exportan el producto en bruto?
- 6- Cuánto debe pagar una industria concesionaria si exporta la materia prima, después de haber recibido un procesamiento mecánico, tal y como se indica en el punto 2?
- 7- Qué sucede cuando el concesionario vende para la exportación el materia extraído y apela a que esa exportación está exenta del impuesto de ventas; y cómo puede la Municipalidad tener una base imponible para calcular el impuesto?

A efecto de determinar si las interrogantes planteadas por el señor Auditor encuentran respuesta en el artículo 40 del Código de Minería, procederemos al análisis de dicha norma.

Dice en lo que interesa el artículo 40:

*“Los concesionarios de canteras pagarán a la municipalidad correspondiente según la ubicación del sitio de extracción, el equivalente a un treinta por ciento (30%) del monto total que se paga mensualmente por concepto de impuesto de ventas, generado por la venta de metros cúbicos de arena, piedra, lastre y derivados de estos. En caso de que no se produzca venta debido a que el material extraído forma parte de materiales destinados a fines industriales del mismo concesionario, se pagará un monto de cuarenta colones (¢40,00) por metro cúbico extraído, monto que será actualizado anualmente con base en el índice de precios al consumidor, calculado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos. Las tasas serán canceladas en favor de la tesorería de la corporación municipal, en el lugar y la forma que esta determine.*

*La falta de pago dentro del plazo legalmente establecido, causará un cobro de interés de financiamiento, desde el momento en que el impuesto debió ser pagado con base en la tasa de interés fijada por el artículo 57, y de interés por mora igual a los artículos 80 y 80 bis, todos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; lo anterior conforme al artículo 69 del Código Municipal, en lo que corresponda, al título XVII del presente Código. (Así reformado por el artículo 1 de la Ley N° 8246 de 24 de abril del 2002)*

La norma antes transcrita crea un impuesto a favor de las municipalidades, regulando en forma expresa los elementos básicos de la obligación tributaria, a saber: sujeto activo (municipalidades), sujeto pasivo (persona individual o colectiva sometida al poder tributario, es decir todo concesionario que explote una cantera), hecho generador (extracción de recursos minerales a que refiere la norma), tarifa (30%) y la base imponible (monto total que se paga mensualmente por concepto del impuesto de ventas). De modo tal que el reglamento que dicte cada municipalidad, no puede ir más allá de señalar el lugar y la forma de pago del impuesto.

Debe advertirse que el tributo establecido en el artículo párrafo 5° del artículo 40 Código de Minería, tiene como fuente una ley nacional (ley común); es decir no se trata de la autorización de un tributo de naturaleza municipal, sino de la creación de un tributo diverso, en el que resulta que el, o los, destinatarios o beneficiarios serán las municipalidades donde se ubique el sitio de la extracción. Es decir, estamos en presencia de un tributo municipal por su destino, pero su origen es una ley común, en cuyo caso la recaudación, disposición, administración y liquidación, corresponde a las municipalidades donde se ubiquen las canteras objeto de concesión.

Lo anterior nos permite afirmar, que si bien la Ley establece los elementos esenciales del tributo, y siendo que corresponde a cada municipalidad el control, la fiscalización y recaudación del tributo establecido, cada Municipalidad beneficiaria puede emitir su

reglamento, siempre y cuando no vaya más allá de establecer el lugar de pago y la forma de recaudación.

Resulta de importancia destacar, que la norma en cuestión establece dos presupuestos fácticos en los que se genera el tributo: **Por un lado la venta de metros cúbicos de arena, piedra, lastre y derivados de éstos, sobre la cual debe aplicarse el 30% del monto que se paga por concepto de impuesto de ventas**, y por otro lado, **la extracción de materiales destinados a fines industriales del mismo concesionario, en cuyo caso se debe pagar un monto fijo de C.40.00 por metro cúbico extraído.**

En cuanto al primer supuesto debe aclararse, de que si bien el artículo 14 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas y 21 de su Reglamento establecen el procedimiento para el pago del impuesto sobre las ventas a la Administración Tributaria del Estado, según el cual el impuesto que debe pagarse al Fisco se determina por la diferencia entre el débito y el crédito fiscal. Entendiendo por débito fiscal, el monto resultante de aplicar la tarifa del impuesto al total de las ventas gravadas, y por crédito fiscal la suma del impuesto de ventas realmente pagado por el contribuyente en las compras, importaciones o internaciones, que realice durante el mes correspondiente por concepto de adquisición de materias primas que se incorporen físicamente en la elaboración de bienes exentos del pago del impuesto, así como sobre la maquinaria y equipo que se destine directamente para producir los bienes indicados, o que se incorporen físicamente en la producción de bienes que se exporten exentos o no del pago del tributo. Entratándose del impuesto establecido en el párrafo 5° del artículo 40 del Código de Minería, tal procedimiento no resulta aplicable, ya que si analizamos detenidamente lo concerniente a la determinación de la base imponible del tributo del referencia, advertimos que el legislador fue preciso al fijar como base de cálculo, el monto total del impuesto de ventas generado por la venta de metros cúbicos de arena, piedra y los derivados de éstos; lo cual implica que la base imponible estaría constituida por el monto del impuesto generado por operaciones gravadas según la venta de metros cúbicos de arena, piedra y derivados de éstos. Es decir, que el cálculo del impuesto que corresponde a la entidad municipal, debe practicarse antes de proceder a la liquidación del impuesto neto a pagar según el procedimiento establecido en los artículos 14 de la Ley y 21 de su Reglamento.

Partiendo de lo expuesto, procedemos dar respuesta a las interrogantes planteadas de la siguiente forma:

Sobre la pregunta N° 1, referente a cuánto deberá pagar el concesionario por la extracción de material en una cantera de material en bruto?

Valga decir, que si bien el hecho generador del tributo lo constituye la extracción de materiales de la cantera, por tratarse de un hecho generador condicionado, el mismo se perfecciona y genera las consecuencias económico-jurídicas prevista por el legislador, a partir del momento en que se realice la venta de tales materiales, de modo tal que el

concesionario no estará obligado a pagar tributo alguno por la extracción del material en bruto, hasta tanto este no se comercialice.

No obstante, si la entidad municipal determina que el material extraído se destina a fines industriales del propio concesionario, éste deberá cancelar a título de impuesto C.40.00 por cada metro cúbico extraído, o su correspondiente actualización.

Sobre la pregunta N° 2, referente a cuánto deberá pagar un concesionario si la materia prima en bruto es sometida a una transformación mecánica simple que implique quebrado y cribado como base de una selección granulométrica, diferente a la forma de cómo se obtiene o se extrae el material en bruto?

Tal y como se indicó, el párrafo 5° del artículo 40 del Código Municipal, prevé dos supuestos en los cuales se genera el pago del impuesto: a saber la venta de metros cúbicos de arena, piedra, lastre y derivados de éstos, y el uso del material extraído para fines industriales por el mismo concesionario.- En ninguno de los dos supuestos, el legislador regula el procedimiento de extracción ni los procedimientos para la transformación de la materia bruta. Corresponde entonces, a la entidad municipal determinar en cada caso, cual supuesto que se da, a fin de cobrar, ya sea el 30% sobre el monto del impuesto de ventas que se debe pagar a la Administración Tributaria del Estado generado por la venta de los materiales extraídos, o los C40.00 por metro cúbico de material extraído para fines industriales del propio concesionario.

Sobre la pregunta N° 3, referente a cuánto debe pagar una industria concesionaria si el material extraído (caliza) sufre una transformación total, como es el caso del cemento, y que posteriormente es vendido al mercado?

Con respecto a esta interrogante, se dan dos situaciones distintas: Por una parte la extracción de la materia prima para fines industriales del propio concesionario, en cuyo caso debe procederse al cobro de C.40.00 por metro cúbico de la materia prima extraída, o el monto actualizado. Por otra parte, si la materia prima extraída como la piedra caliza, es procesada y transformada para la producción de cemento, la concesionaria estará obligada a pagar el impuesto previsto en el artículo 1° de la Ley N° 6849, tal y como se dispuso en el dictamen C-200-2004 de 14 de junio de 2004 mediante el cual se evacuó consulta del Concejo Municipal de Colorado, que transcribimos en lo que interesa.

*“Artículo 1°. Establécese un impuesto del cinco por ciento sobre el precio de venta **del cemento producido** en las provincias de Cartago, San José y Guanacaste, en bolsa o a granel, de cualquier tipo, con excepción del cemento destinado a la exportación.” (lo resaltado y subrayado no son del original).*

A tenor de lo dispuesto en la referida norma, se desprende claramente que el supuesto hipotético que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, es el proceso de fabricación realizado para la obtención del cemento.

Precisamente, en las discusiones previas a la aprobación del referido Tributo que fueron realizadas en el Plenario Legislativo se indicó que la *“razón de darle a Cartago [entiéndase los recursos obtenidos del impuesto sobre el cemento, que también benefician a las provincias de San José y a Guanacaste], para mí, es más una razón de los esfuerzos comunales en soportar la contaminación que significa esa fábrica que la explotación de los recursos, por que en el caso del cemento en realidad el recurso natural es la caliza, que no representa nada el costo, casi nada, el cemento tiene el costo del combustible, ese es el costo fundamental, el combustible y la depreciación del equipo, pero ese es un argumento que en nada invalida y más bien lo señalo para confirmar la tesis de que si tiene una cierta justificación el hecho de darle a una comunidad parte del producto tributario, de una fábrica de la magnitud de esta fábrica... Estoy de acuerdo con el diputado Villanueva de que tiene que retornarse a la comunidad que hace ese esfuerzo parte del producto de la empresa...”* (Lo resaltado no es del original. Al respecto el Acta N° 201 de la sesión celebrada por la Comisión Permanente de Asuntos Hacendarios, a las 14:00 horas del 16 de noviembre de 1982, y que consta a folios 19 y siguientes del expediente legislativo de la Ley N° 6849)

Nótese que de acuerdo a las Actas de la Asamblea Legislativa, el tributo establecido tiene un fin de naturaleza extrafiscal, cual es el de compensar de cierta forma a una determinada comunidad por permitir que, dadas las condiciones particulares de su localidad, se realice en ella el proceso de fabricación del cemento.

Ahora bien, para efectos de delimitar los alcances del presupuesto de hecho previsto en la norma que establece el tributo, es necesario apuntar que por producción debemos entender: *“Cualquier forma de actividad que añade valor a bienes y servicios..”*. (Lo resaltado y subrayado no son del original. Diccionario de Administración y Finanzas. Océano/Centrum, Barcelona, pag 405).

En ese orden de ideas, cabe indicar que la mera extracción de la piedra de la cantera, no es parte del proceso productivo del cemento -tal y como se desprende de la Consulta técnica elaborada por el Laboratorio de Unidad de Servicio a la Industria de la UCR-, pues es claro que con esa actividad no se está añadiendo ningún valor agregado al bien, razón por la cual la misma no se encuentra gravada por el tributo bajo estudio.

En cuanto al elemento espacial del impuesto, de la lectura del citado artículo 1° de la Ley, se desprende que la producción de cemento gravada es aquella que se realice en las provincias de Cartago, Guanacaste y San José, en virtud de las características de ciertas localidades ubicadas en esas provincias, que las hacen propicias para realizar el proceso de fabricación de cemento.

Ahora bien, nada obsta para que por razones propias de política empresarial, las diversas etapas del proceso de fabricación puedan ser realizadas en plantas ubicadas en distintas localidades. En tales supuestos, y conforme a la voluntad del legislador de gravar la fabricación del cemento realizada en las 3 provincias citadas, consideramos que el impuesto del 5% sobre la producción de cemento deberá cobrarse en forma proporcional a las etapas del proceso de producción realizado en cada localidad, por lo que debe advertirse que el establecimiento de tal relación, escapa a las competencias propias de esta Procuraduría General.

Es por ello, que para cobrar el impuesto establecido en el artículo 1° de la Ley N° 6849 conforme al espíritu del legislador, deben las municipalidades en cuya circunscripción territorial se realizan las diferentes etapas del proceso de producción del cemento, con estricto apoyo en estudios técnicos, determinar qué porcentaje les corresponde del impuesto del 5% previsto en la norma indicada”.

No está por demás decir, que si la materia prima (caliza) es extraída y vendida para ser procesada por persona diferente del concesionario, procede el cobro del 30% sobre el total del impuesto de ventas que se pague a la Administración Tributaria del Estado. Sin perjuicio de que se proceda al cobro del impuesto del 5% que pesa sobre la fabricación del cemento, a quien lo fabrica.

Sobre la pregunta N° 4, referente a cuánto debe pagar una industria concesionaria si exporta un producto transformado como es el caso del cemento?

Tal y como se indicó en la respuesta a la pregunta 3, si los materiales extraídos forman parte de materiales destinados a fines industriales del propio concesionario, deberá pagar C.40.00 por metro cúbico extraído de la cantera.

También se indicó, que en caso de la fabricación del cemento, por disposición del artículo 1° de la Ley N° 6849 están obligados a pagar el impuesto del 5% sobre el precio de venta del cemento producido en las provincias de Cartago, San José y Guanacaste, por lo que deberán establecerse las diferentes etapas del proceso de fabricación del cemento en cada una de dichas provincias para establecer la proporción que les corresponde del impuesto del 5%, tal y como se dispuso en el dictamen C-200-2004.

Asimismo, es importante destacar que por disposición del artículo 12 de la Ley N° 5420 de 30 de noviembre de 1973, reformado por la Ley N° 6171 de 2 de diciembre de 1977, Cementos del Pacífico S.A (hoy CEMEX) está obligado a pagar un impuesto del 1% sobre el valor del producto exportado F.O.B puerto de embarque por las exportaciones que haga de cemento, el cual deberá ser distribuido por partes iguales entre los distritos de San Buenaventura y Colorado de Abangares. Dice en lo que interesa el artículo de referencia:

***“Cementos del Pacífico, Sociedad anónima”, pagará un impuesto municipal que será a favor de los distritos de San Buenaventura y Colorado de Abangares, provincia de***

***Guanacaste, distribuido por partes iguales entre ellos dos y equivalente al 1% (uno por ciento) sobre el valor del producto exportado F.O.B puerto de embarque, pagadero dentro de los treinta días siguientes a la fecha de cada exportación y que se destina a lo siguiente:  
(...)”***

Sobre la pregunta N° 5, referente a cuánto debe pagar una industria concesionaria si exportan el producto en bruto?.

Con respecto este punto, si partimos de la forma como está redactado el párrafo 5° del artículo 40 del Código de Minería, habría que entender que el parámetro para determinar el impuesto a cargo de los concesionarios de canteras, serían las ventas nacionales de los materiales extraídos, que son las que en última instancia generan el pago del impuesto de ventas. Ahora bien, de conformidad con el artículo 9 párrafo segundo de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas ( Ley N° 6826 de 8 de noviembre de 1982 ), las exportaciones de bienes gravados o no por el impuesto de ventas se encuentran exentas del pago del impuesto de ventas, lo cual implica que al no tener que pagar el concesionario impuesto de ventas por el producto en bruto exportado, el impuesto por la extracción y venta de materiales sería igual a cero, toda vez que la tarifa prevista por la norma, debe aplicarse sobre el monto que se paga mensualmente por concepto de impuesto de ventas.

Sobre la pregunta N° 6, referente a cuánto debe pagar una industria concesionaria si exporta la materia prima, después de haber recibido un procesamiento mecánico simple, tal y como se indica en el punto 2?.-

La situación en este caso, es diferente por cuanto estaríamos en presencia del segundo supuesto previsto por la norma, es decir cuando la extracción del material forma parte de materiales destinados a fines industriales del mismo concesionario. En este caso, si bien el concesionario no concluye con la producción de un producto final, como es el caso del cemento, si realiza una fase de la producción, en cuyo caso, estará obligado a pagar C.40.00 por cada metro cubico de material extraído o el monto actualizado, sin perjuicio que también cobre el impuesto previsto en el artículo 1° de la Ley N° 6849.

Sobre la pregunta 7, referente a qué sucede cuando el concesionario vende para la exportación el material extraído y apela a que esa exportación está exenta del impuesto de ventas?, como puede la Municipalidad obtener una base imponible para calcular el impuesto?.-

Tal y como se indicó al responder la pregunta N° 5, de conformidad con el párrafo 5° del artículo 40 del Código de Minería, el parámetro para calcular el impuesto que pesa sobre los concesionarios de canteras, lo constituyen las ventas nacionales de los materiales extraídos, que son las que en última instancia generan el pago del impuesto de ventas.

Ahora, siendo que de conformidad con el artículo 9 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, las exportaciones de bienes gravados o no por el impuesto de ventas se encuentran exentas del pago de dicho tributo, ello implica que los concesionarios de canteras no están obligados al pago del impuesto de ventas generado por la venta de los materiales extraídos, en cuyo caso, el impuesto previsto por el párrafo 5° del artículo 40 del Código Municipal, resultaría igual a cero, no pudiendo la entidad municipal sustituir la base imponible prevista por el legislador para el cálculo del impuesto.

Queda en esta forma evacuada la consulta presentada.

Con toda consideración suscribe atentamente;

**Lic. Juan Luis Montoya Segura**  
**PROCURADOR TRIBUTARIO**

**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.

---

<sup>i</sup> ASAMBLEA LEGISLATIVA. Ley 4755 del tres de mayo de mil novecientos setenta y uno. **Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario)**. Vigente desde 03/05/1971. Versión de la norma 11 de 11 del 10/09/2012. Publicada en Gaceta N° 117 del 04/06/1971, Alcance 56 y en Colección de Leyes y Decretos: Año: 1971, Semestre: 1, Tomo: 2, Página: 782.

<sup>ii</sup> TORREALBA NAVAS Adrián. (2009). **Derecho Tributario Parte General. Tomo 1. Principios Generales y Derecho Tributario Material**. Editorial Jurídica Continental. San José, Costa Rica. P 25.

<sup>iii</sup> TORREALBA NAVAS Adrián. (2009). **Derecho Tributario Parte General. Tomo 1. Principios Generales y Derecho Tributario Material**. Editorial Jurídica Continental. San José, Costa Rica. P 245.

<sup>iv</sup> SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 4785 de las ocho horas con treinta y nueve minutos del treinta de septiembre de mil novecientos noventa y tres. Expediente: 91-001042-0007-CO.

<sup>v</sup> SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 5749 de las catorce horas con treinta y tres minutos del nueve de noviembre de mil novecientos noventa y tres. Expediente: 91-000415-0007-CO .

<sup>vi</sup> PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Dictamen 367 del seis de diciembre de dos mil cuatro