



Jurisprudencia sobre el Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Principios Tributarios.
Palabras Claves: Derecho Tributario, Principios Tributarios, Principio de Reserva de Ley, Impuesto, Canon, Patente, Licencia.	
Fuentes de Información: Normativa, Doctrina y Jurisprudencia.	Fecha: 27/02/2014.

Contenido

RESUMEN	2
NORMATIVA	2
El Principio de Reserva Legal en Materia Tributaria en Materia Tributaria en la Constitución Política	2
El Principio de Reserva de Ley en el Código Tributario	5
JURISPRUDENCIA	6
1. Constitucionalidad del Artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 112 de su Reglamento	6
2. El Principio de Reserva Legal en Materia Tributaria: El Canon.....	13
3. La Actualización del Monto de los Impuestos como Función Legislativa por Aplicación del Principio de Reserva Legal	24
4. Artículo 121 de la Constitución Política y el Principio de Reserva de Ley	27
5. Internet, Impuesto de Ventas, Interpretación de la Norma Tributaria y Principio de Reserva de Ley	28
6. Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores, Embarcaciones y Aeronaves: Alcances del Principio de Reserva de Ley y Análisis sobre su Relación con las Exenciones	41
7. Licencia o Patente Municipal y el Principio de Reserva Legal.....	53

8. Interpretación de la Norma Tributaria, Principio de Reserva de Ley Tributaria e Incentivos Fiscales.....	54
9. Principio de Legalidad de la Tributación.....	66

RESUMEN

El presente documento contiene jurisprudencia de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia y de los Tribunales Contenciosos Administrativos (Secciones Tercera y Sexta), sobre el Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria, considerando los supuestos del artículo 121 de la Constitución Política y 5 de la Ley de Normas y Procedimientos Tributarios.

NORMATIVA

El Principio de Reserva Legal en Materia Tributaria en Materia Tributaria en la Constitución Política

[Constitución Política]ⁱ

Artículo 121. Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa:

- 1) Dictar las leyes, reformarlas, derogarlas, y darles interpretación auténtica, salvo lo dicho en el capítulo referente al Tribunal Supremo de Elecciones;**
- 2) Designar el recinto de sus sesiones, abrir y cerrar éstas, suspenderlas y continuarlas cuando así lo acordare;
- 3) Nombrar los Magistrados propietarios y suplentes de la Corte Suprema de Justicia;
- 4) Aprobar o improbar los convenios internacionales, tratados públicos y concordatos.

Los tratados públicos y convenios internacionales, que atribuyan o transfieran determinadas competencias a un ordenamiento jurídico comunitario, con el propósito de realizar objetivos regionales y comunes, requerirán la aprobación de la Asamblea Legislativa, por votación no menor de los dos tercios de la totalidad de sus miembros.

No requerirán aprobación legislativa los protocolos de menor rango, derivados de tratados públicos o convenios internacionales aprobados por la Asamblea, cuando estos instrumentos autoricen de modo expreso tal derivación.

(Así reformado el inciso anterior por el artículo único de la ley N° 4123 de 31 de mayo de 1968)

5) Dar o no su asentimiento para el ingreso de tropas extranjeras al territorio nacional y para la permanencia de naves de guerra en los puertos y aeródromos;

6) Autorizar al Poder Ejecutivo para declarar el estado de defensa nacional y para concertar la paz;

7) Suspender por votación no menor de los dos tercios de la totalidad de sus miembros, en caso de evidente necesidad pública, los derechos y garantías individuales consignados en los artículos 22, 23, 24, 26, 28, 29, 30 y 37 de esta Constitución. Esta suspensión podrá ser de todos o de algunos derechos y garantías, para la totalidad o parte del territorio, y hasta treinta días; durante ella y respecto de las personas, el Poder Ejecutivo sólo podrá ordenar su detención en establecimientos no destinados a reos comunes o decretar su confinamiento en lugares habitados. Deberá también dar cuenta a la Asamblea en su próxima reunión de las medidas tomadas para salvar el orden público o mantener la seguridad del Estado.

En ningún caso podrán suspenderse derechos o garantías individuales no consignados en este inciso;

8) Recibir el juramento de ley y conocer de las renunciaciones de los miembros de los Supremos Poderes, con excepción de los Ministros de Gobierno; resolver las dudas que ocurran en caso de incapacidad física o mental de quien ejerza la Presidencia de la República, y declarar si debe llamarse al ejercicio del Poder a quien deba sustituirlo;

9) Admitir o no las acusaciones que se interpongan contra quien ejerza la Presidencia de la República, Vicepresidentes, miembros de los Supremos Poderes y Ministros Diplomáticos, declarando por dos terceras partes de votos del total de la Asamblea si hay o no lugar a formación de causa contra ellos, poniéndolos, en caso afirmativo, a disposición de la Corte Suprema de Justicia para su juzgamiento;

10) Decretar la suspensión de cualquiera de los funcionarios que se mencionan en el inciso anterior, cuando haya de procederse contra ellos por delitos comunes;

11) Dictar los presupuestos ordinarios y extraordinarios de la República;

12) Nombrar al Contralor y Subcontralor Generales de la República;

13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales;

14) Decretar la enajenación o la aplicación a usos públicos de los bienes propios de la Nación.

No podrán salir definitivamente del dominio del Estado:

a) Las fuerzas que puedan obtenerse de las aguas del dominio público en el territorio nacional;

b) Los yacimientos de carbón, las fuentes y depósitos de petróleo, y cualesquiera otras sustancias hidrocarbурadas, así como los depósitos de minerales radioactivos existentes en el territorio nacional;

c) Los servicios inalámbricos;

Los bienes mencionados en los apartes a), b) y c) anteriores sólo podrán ser explotados por la administración pública o por particulares, de acuerdo con la ley o mediante concesión especial otorgada por tiempo limitado y con arreglo a las condiciones y estipulaciones que establezca la Asamblea Legislativa.

Los ferrocarriles, muelles y aeropuertos nacionales - éstos últimos mientras se encuentren en servicio- no podrán ser enajenados, arrendados ni gravados, directa o indirectamente, ni salir en forma del dominio y control del Estado.

15) Aprobar o improbar los empréstitos o convenios similares que se relacionen con el crédito público, celebrados por el Poder Ejecutivo.

Para efectuar la contratación de empréstitos en el exterior o de aquéllos que, aunque convenidos en el país, hayan de ser financiados con capital extranjero, es preciso que el respectivo proyecto sea aprobado por las dos terceras partes del total de los votos de los miembros de la Asamblea Legislativa.

(Así reformado el inciso anterior por el artículo único de la ley N° 4123 de 31 de mayo de 1968)

16) Conceder la ciudadanía honorífica por servicios notables prestados a la República, y decretar honores a la memoria de las personas cuyas actuaciones eminentes las hubieran hecho acreedoras a esas distinciones;

17) Determinar la ley de la unidad monetaria y legislar sobre la moneda, el crédito, las pesas y medidas. Para determinar la ley de la unidad monetaria, la Asamblea deberá recabar previamente la opinión del organismo técnico encargado de la regulación monetaria;

18) Promover el progreso de las ciencias y de las artes y asegurar por tiempo limitado, a los autores e inventores, la propiedad de sus respectivas obras e invenciones;

19) Crear establecimientos para la enseñanza y progreso de las ciencias y de las artes, señalándoles rentas para su sostenimiento y especialmente procurar la generalización de la enseñanza primaria;

20) Crear los Tribunales de Justicia y los demás organismos para el servicio nacional;

21) Otorgar por votación no menor de las dos terceras partes de la totalidad de sus miembros, amnistía e indulto generales por delitos políticos, con excepción de los electorales, respecto de los cuales no cabe ninguna gracia;

22) Darse el Reglamento para su régimen interior, el cual, una vez adoptado, no se podrá modificar sino por votación no menor de las dos terceras partes del total de sus miembros;

23) Nombrar Comisiones de su seno para que investiguen cualquier asunto que la Asamblea les encomiende, y rindan el informe correspondiente.

Las Comisiones tendrán libre acceso a todas las dependencias oficiales para realizar las investigaciones y recabar los datos que juzgue necesarios. Podrán recibir toda clase de pruebas y hacer comparecer ante sí a cualquier persona, con el objeto de interrogarla;

24) Formular interpelaciones a los Ministros de Gobierno, y además, por dos tercios de votos presentes, censurar a los mismos funcionarios, cuando a juicio de la Asamblea fueren culpables de actos inconstitucionales o ilegales, o de errores graves que hayan causado o puedan causar perjuicio evidente a los intereses públicos.

Se exceptúan de ambos casos, los asuntos en tramitación de carácter diplomático o que se refieran a operaciones militares pendientes.

[La Negrita no corresponde al original]

El Principio de Reserva de Ley en el Código Tributario

[Código de Normas y Procedimientos Tributarios]ⁱⁱ

Artículo 5. **Materia privativa de la ley.** En cuestiones tributarias solo la ley puede:

a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo;

b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;

c) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;

- d) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y
- e) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.

En relación a tasas, cuando la ley no la prohíba, el Reglamento de la misma puede variar su monto para que cumplan su destino en forma más idónea, previa intervención del organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos.

JURISPRUDENCIA

1. Constitucionalidad del Artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 112 de su Reglamento

[Sala Constitucional]ⁱⁱⁱ

Voto de mayoría:

IV.- Objeto de la acción. La presente acción se encuentra dirigida a atacar la validez del párrafo tercero del inciso g) del artículo 8° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, número 7092 de veintiuno de abril de mil novecientos ochenta y ocho, y del penúltimo párrafo del inciso i) del artículo 12 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo número 18445-H de veinte de setiembre de mil novecientos ochenta y ocho. El texto de las disposiciones impugnadas es el siguiente:

1) Artículo 8 inciso g) párrafo tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

“Artículo 8°.- Gastos deducibles. Son deducibles de la renta bruta:

(...) g) Cuando en un período fiscal una empresa industrial obtenga pérdidas, estas se aceptarán como deducción en los tres siguientes períodos. En el caso de empresas agrícolas, esta deducción podrá hacerse en los siguientes cinco períodos.

Las empresas industriales que inicien actividades después de la vigencia de esta Ley también podrán deducir dichas pérdidas en los siguientes cinco períodos, pero después de cumplidos estos se registrarán por la norma contenida en el primer párrafo de este inciso.

La determinación de las pérdidas quedará a juicio de la Administración Tributaria y esta las aceptará siempre que estén debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas. Aquellas empresas que, por su naturaleza, realicen actividades agrícolas o

industriales combinadas con actividades comerciales, deberán llevar cuentas separadas de cada actividad para poder hacer esta deducción.

El saldo no compensado en los términos indicados no dará derecho al contribuyente a reclamar devoluciones o créditos sobre el impuesto. (...)" (El subrayado no es del original)

2) Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, penúltimo párrafo del inciso i) del artículo 12:

"ARTICULO 12.- Costos y gastos deducibles. Las empresas y personas con actividades lucrativas citadas en el artículo 2º de la Ley, tienen derecho a deducir de su renta bruta, los costos y gastos necesarios contemplados en el artículo 8º de la Ley, siempre que sean necesarios para producir ingresos actuales o potenciales gravados con el impuesto sobre utilidades.

De acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior, serán deducibles de la renta bruta:

(...) i) Las pérdidas de operación originadas en actividades exclusivamente industriales, podrán deducirse a opción del contribuyente, en los tres períodos fiscales siguientes a aquél en que ocurrió la pérdida, en porcentajes iguales o diferentes en cada uno de ellos, pero cuya suma no podrá ser superior al ciento por ciento (100%) del total de la pérdida original.

(...) Para tener derecho a las deducciones por las pérdidas señaladas en los párrafos anteriores, deberán estar debidamente contabilizadas como "pérdidas diferidas" en cada período fiscal en que ocurrieron.

(...)" (El subrayado no es del original)

Considera la actora de que las normas en cuestión son contrarias a los principios constitucionales de legalidad, reserva de ley, no confiscatoriedad, justicia tributaria material, igualdad tributaria, capacidad económica, progresividad, propiedad privada, razonabilidad y proporcionalidad, así como a las normas contenidas en los artículos 9º, 11, 18, 21, 33, 39, 40, 45, 48, 50, 51, 121 incisos 1) y 13), 140 incisos 3), 7) y 18) de la Constitución Política. Compete ahora a la Sala entrar a discutir acerca de la validez de las normas impugnadas desde el punto de vista del Derecho de la Constitución.

V. Reserva de Ley para la determinación de los elementos esenciales de la obligación tributaria. Como garantía de legitimidad de los actos gravosos o de particular trascendencia, la Constitución Política, en sus artículos 28 y 39 reconoce el principio de reserva de Ley, según la cual determinadas materias se encuentran sustraídas de regulación por parte de órganos diversos del Parlamento, debiendo éste seguir los trámites para la formación de la Ley formal. Esta disposición es desarrollada por

diversas normas constitucionales, así como por los artículos 19 (el régimen jurídico de los derechos fundamentales está reservado a la Ley, prohibiéndose los reglamentos autónomos en tales materias) y 124 (los reglamentos, circulares, instrucciones y demás disposiciones administrativas generales no podrán establecer penas, ni imponer exacciones, tasas, multas ni otras cargas similares) de la Ley General de la Administración Pública. La jurisprudencia de la Sala sobre este tema de la reserva de ley en la regulación de las libertades públicas ha sido prolija, pudiendo ser citadas a modo de ejemplo las sentencias números 0074-89, 0089-89, 0106-89 y 0107-89. Por su parte, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley número 4755 de veintinueve de abril de mil novecientos setenta y uno, en su artículo 5°, determina cuáles son los elementos esenciales que deben componer los tributos en Costa Rica, siguiendo con ello una constante tradicional doctrinal y de Derecho comparado, según la cual solamente la Ley formal puede imponer tributos a las personas. Reza el citado artículo 5°:

“Artículo 5.- Materia privativa de la ley.

En cuestiones tributarias sólo la ley puede:

- a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo;
- b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;
- c) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;
- d) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y
- e) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago. (...)

A partir de dicha norma, que desarrolla la reserva de Ley prevista en el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política, para el establecimiento de “*impuestos y contribuciones nacionales*”, se entiende que es únicamente la Asamblea Legislativa la que, mediante el procedimiento para la creación de la Ley formal, puede establecer los elementos esenciales de los tributos nacionales: el sujeto pasivo, la base imponible, el hecho generador y el porcentaje del gravamen. El sujeto pasivo que es la obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias (artículo 15 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios); el hecho generador que es el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación (artículo 31 *ibidem*); la base imponible como aquella a partir de la cual se calculará el importe de la obligación tributaria; y la tarifa del tributo, es decir, al porcentaje de la

base imponible que deberá ser cancelada por parte del sujeto pasivo. Sobre el principio de reserva legal en materia tributaria, esta Sala la definió en sentencia número 4785-93, de las ocho horas treinta y nueve minutos del treinta de setiembre de mil novecientos noventa y tres:

"VI.- El alegado principio de reserva de ley en materia tributaria, fue desarrollado por la Corte Suprema de Justicia, entonces en sus funciones de jurisdicción constitucional, en Resolución de las ocho horas del veintinueve de noviembre de mil novecientos setenta y tres, al expresar en lo que interesa:

"II.- El principio de "reserva de ley" en materia tributaria resulta de lo dispuesto en el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política, a cuyo tenor corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa "establecer los impuestos y contribuciones nacionales"; atribución que, con arreglo al artículo 9° ibídem, no podría la Asamblea delegar en el Poder Ejecutivo, al que tampoco sería lícito invadir la esfera del legislador en ejercicio de las facultades reglamentarias que le otorga el artículo 140 inciso 3° de la misma Constitución. El problema consiste, pues, en definir qué se debe entender por "establecer los impuestos", para determinar por allí si la Ley de Reforma Tributaria delegó o no en el Poder Ejecutivo, del modo que se alega en el recurso, la potestad exclusiva que le confiere el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política.

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..."

Cabe ahora preguntarse si el penúltimo párrafo del inciso i) del artículo 12 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo número 18445-H de veinte de setiembre de mil novecientos ochenta y ocho, según argumenta la actora, es contrario a la reserva de Ley en materia tributaria, por determinar –en las palabras de la petente- la base imponible del impuesto sobre la renta, por el hecho de disponer acerca de los requisitos que deberá cumplir el contribuyente para que las pérdidas sufridas en años anteriores al ejercicio fiscal en cuestión, le sean computadas para efectos de deducción. Esta discusión será efectuada a continuación.

VI.- La norma reglamentaria impugnada a la luz del principio de reserva de Ley en materia tributaria. La disconformidad de la actora en cuanto a este punto radica en el hecho de que el penúltimo párrafo del inciso i) del artículo 12 del Decreto 18445-H, al disponer acerca de los requisitos exigibles para hacer efectiva una deducción al impuesto sobre la renta por pérdidas diferidas sufridas en años anteriores, determina la necesidad de que las pérdidas hayan sido contabilizadas en el período fiscal correspondiente, lo cual no dice expresamente el inciso g) del artículo 8° de la Ley número 7092, cuyo párrafo 3° apenas habla de "*que estén debidamente contabilizadas*

como pérdidas diferidas". Como las pérdidas aceptadas por la Administración Tributaria como deducibles van a incidir necesariamente en el monto sobre el cual se calculará el pago del tributo (base imponible), debe la Sala preguntarse si –como acusa la actora- se está dando un caso de determinación de la base imponible por vía de Decreto. Conociendo de un caso relativamente similar al actual, la Sala Constitucional, en sentencia número 2001-00853, de las quince horas con nueve minutos del treinta y uno de noviembre de dos mil uno, determinó lo siguiente:

“IX.- Cabe cuestionarse además si la remisión que establecen los artículos 2 y 3 impugnados al "Black Book Used Car Guide Market Monthly" o "Guía Mensual de Precios de Mercado de los Vehículos Usados" es contrario a la Constitución Política, como afirman los accionantes. Al respecto, debe recordarse que las leyes 4961, 6826 y 6946 antes citadas determinan la base imponible de sus respectivos tributos, la cual consiste en el valor y no únicamente en el precio de las mercancías cuya comercialización gravan. Es decir, que a fin de protegerse de la evasión fiscal producto de la subfacturación de mercancías, la Administración tributaria puede hacer uso de instrumentos objetivos que determinen con la mayor exactitud posible el valor real de los bienes. En este caso, la determinación del valor real de los vehículos usados no quiso ser dejado por el legislador material en manos de la buena fe de las partes, quienes en un documento privado bien podrían consignar un valor menor al verdaderamente pagado por el automotor. Para evitar que se abusara del derecho a la importación de vehículos, el Poder Ejecutivo consideró necesario emplear la citada publicación como referencia del valor real del bien en cuestión. El "Black Book" contiene el promedio de los precios por los cuales son subastados los automotores en el sudeste de los Estados Unidos de América, principal proveedor de este tipo de bienes a Costa Rica. De hecho, las mismas normas impugnadas permiten el empleo de otras guías, cuya seriedad será analizada por la Administración Tributaria, a fin de determinar si procede su uso. Estas publicaciones alternativas podrían ofrecer un marco más preciso del valor de los vehículos en otras regiones de los Estados Unidos, en otros países e incluso en la misma área abarcada por el "Black Book". Los artículos 2 y 3 del Decreto 27646, al remitir para el cálculo del valor CIF y el valor de aduana de los vehículos usados al "Black Book", no establecen parámetros arbitrarios para la fijación de la base imponible de los tributos allí mencionados. Al contrario, tal remisión constituye un medio lícito empleado por la Administración para evitar la comisión de fraudes al Fisco, razón por la cual en cuanto a este extremo la presente acción deberá ser declarada sin lugar.”

En el presente caso, considera la Sala que también es la Ley la que claramente determina cuál es la base imponible para el impuesto a las utilidades de las empresas, ya que en forma precisa se expresa que el importe del tributo será calculado a partir de su renta bruta, entendida como el conjunto de ingresos o beneficios percibidos en el período del impuesto por parte del sujeto pasivo, en virtud de las actividades

(artículo 5° de la Ley 7092). El numeral 8° de la misma Ley determina los gastos deducibles de la renta bruta, a fin de obtener la renta neta, sobre la cual será calculado el impuesto. En el caso en estudio, es el mismo artículo 8° el que dispone que las pérdidas diferidas debidamente contabilizadas como tales pueden ser tenidas como gastos deducibles. El penúltimo párrafo del inciso i) del artículo 12 del Decreto 18445-H lo que hace es agregar que las pérdidas diferidas –para ser deducidas- deben haber sido contabilizadas en el período en el que ocurrieron. Lo anterior no modifica en nada la base impositiva del tributo en cuestión, sino que tan solo refuerza los controles de la Administración Tributaria a efecto de evitar que a un contribuyente le sean deducidas pérdidas inexistentes u ocurridas en un período distinto de los que la norma en cuestión permite. Por otra parte, como alegan tanto el Ministerio de Hacienda como la Procuraduría General de la República, el artículo 234 del Código de comercio obliga a las empresas que ejercen el comercio a llevar la contabilidad del negocio en orden y de conformidad con las siguientes disposiciones de este Código; a conservar los libros de contabilidad desde que se inician hasta cuatro años después del cierre del negocio, y conservar igualmente la correspondencia, las facturas y los demás comprobantes, por un período no menor de cuatro años contados a partir de sus respectivas fechas, salvo que hubiere juicio pendiente en que esos documentos se hubieren ofrecido como prueba. Esta norma es complementada en lo conducente por el artículo 258 ibídem, según el cual, en libro de balances se asentará por primera partida el balance general de situación del negocio o empresa al iniciar operaciones. Sucesivamente, cada año, al cierre de operaciones de su ejercicio fiscal, deberán asentarse los siguientes estados: balance de comprobación, anterior al cierre de operaciones del libro mayor; estado de ganancias y pérdidas; balance General de Situación, posterior a dicho cierre; etc. En otras palabras, la contabilización de las pérdidas debe ser efectuada según el Código de Comercio, en el mismo período en que ocurrieron, por lo que es lógico que tan solo dichas pérdidas diferidas son las que podrán ser consideradas a efecto de calcular la renta neta. No es la norma reglamentaria la que impone el deber de llevar una contabilidad anual comprensiva de las pérdidas sufridas, ni la que en última instancia determina cuál es la base imponible, sino que es la Ley formal la que regula tales extremos, por lo que en lo que atañe a este tema, la presente acción deberá ser desestimada.

VII.- La alegada discrecionalidad de la Administración Tributaria dada por la norma legal impugnada. Impugna la accionante que el párrafo tercero del inciso g) del artículo 8° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al disponer que la determinación de las pérdidas diferidas, a efecto de aprobar las deducciones correspondientes, quedará “a juicio de la Administración Tributaria”, está dando un poder excesivo al Ministerio de Hacienda, el cual podrá discrecionalmente aceptar o rechazar las deducciones según su leal saber y entender, lo cual constituiría una indebida transferencia de la competencia de creación de tributos al Poder Ejecutivo. Al respecto, es evidente que la

norma en cuestión no crea a favor de la Administración Tributaria un poder de actuación arbitraria como el que acusa la actora. Dicha disposición apenas le confiere la competencia de aprobar o rechazar las deducciones por pérdidas diferidas debidamente contabilizadas como tales. Es claro que diversas normas constitucionales (artículos 11 y 140 inciso 3°) le imponen al Poder Ejecutivo (en este caso representado por la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda) el deber de velar por el cabal cumplimiento de los mandatos legales, debiendo para ello ceñirse a las conductas y mecanismos que le fueron autorizados por parte del legislador (principio de legalidad). En ese sentido, el hecho de que la Ley prevea una competencia a favor de la Administración sin indicar explícitamente que deberá (en su cumplimiento) someterse en forma estricta al principio de legalidad no implica que se le releve de dicho deber, que como se dijo, es genérico a todo el actuar administrativo. Tampoco las otras normas que regulan la materia permiten deducir o siquiera sospechar que la disposición cuestionada manifieste un otorgamiento genérico e ilimitado de competencia a la Administración Tributaria. Así, los artículos 103, 121 y 147 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, disponen que las potestades de la Administración en esta materia son estrictamente regladas, pues ante una determinada situación, está obligada a determinar la existencia de la obligación tributaria y, una vez establecida ésta, a hacer efectivo dicho crédito. En este punto, no llevan razón ni la Procuraduría General de la República ni el Ministerio de Hacienda al manifestar que la norma impugnada es una potestad discrecional de la Administración, pues ante una situación donde el contribuyente logre demostrar (por medio de los mecanismos idóneos previstos en la Ley y el Reglamento) que tuvo pérdidas en períodos fiscales anteriores, puede hacer valer dichas pérdidas como diferidas a efecto de que las mismas le sean deducidas de la base imponible. La Administración en este caso únicamente tiene el deber de verificar que hayan sido acatados los requisitos para aceptar dichas pérdidas y de ser así, aprobarlas y efectuar la deducción respectiva. Es un claro ejemplo de potestad administrativa reglada, donde la norma prevé sin duda el fin del acto (la financiación de los servicios y obras públicos por medio de una justa distribución de las cargas), su motivo (el sufrimiento de pérdidas debidamente contabilizadas en períodos fiscales anteriores), y su contenido (la aprobación de la deducción correspondiente). Es decir, que no queda a juicio de la Administración la complementación de ninguno de los efectos del acto, por lo que de conformidad con lo establecido en los artículos 11, 12 156.1 y 161 de la Ley General de la Administración Pública, no podría la Dirección General de Tributación decidir discrecionalmente si acepta la deducción. Lo anterior refuerza lo dicho acerca de la validez de la norma en cuestión, y la consecuente desestimación de la presente acción en cuanto a ese extremo.

VIII.- Sobre el acusado establecimiento de una potestad sancionatoria mediante Reglamento. Por último, no comparte esta Sala la opinión de la actora en el sentido de

que las normas cuestionadas confieren a la Administración una potestad sancionatoria desproporcionada y contraria al principio de no confiscatoriedad. Ello no es así simplemente porque no se está ante una competencia sancionatoria. Lo que las normas en cuestión regulan es el trámite de aprobación de las deducciones al pago del impuesto a las utilidades de las empresas por las pérdidas diferidas en los últimos períodos fiscales. De lo anterior se deduce con claridad que si a un contribuyente no se le aprueba una deducción por incumplir uno o varios de los requisitos previstos en el ordenamiento, no se le estaría sancionando con la pérdida de la deducción, sino que nunca se habría hecho acreedor de la misma, al no cumplir con los trámites exigidos. Visto de ese modo, resulta innecesario entrar a valorar si la alegada potestad sancionatoria es excesiva o irrazonable.

IX.- Conclusión. A partir de los argumentos contenidos en los párrafos que anteceden, esta Sala ha llegado a la conclusión de que el párrafo tercero del inciso g) del artículo 8° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, número 7092 de veintiuno de abril de mil novecientos ochenta y ocho, y el penúltimo párrafo del inciso i) del artículo 12 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo número 18445-H de veinte de setiembre de mil novecientos ochenta y ocho, no son inconstitucionales por las razones invocadas por la actora, por lo que de conformidad con lo establecido en el artículo 87 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, lo que procede es declarar sin lugar la presente acción de inconstitucionalidad en todos sus extremos, como en efecto se hace.

2. El Principio de Reserva Legal en Materia Tributaria: El Canon

[Sala Constitucional]^{iv}

Voto de mayoría

IV.- SOBRE LA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL.- Para analizar si el reglamento en cuestión viola el principio de reserva legal se hace necesario *primero* recordar la jurisprudencia de esta Sala en materia de imposición tributaria en especial lo dicho sobre el principio de reserva legal, y *segundo* determinar la naturaleza jurídica de la obligación pecuniaria impugnada.

V.- A) La jurisprudencia constitucional referida al principio de reserva legal como uno de los principios constitucionales que rigen la imposición tributaria.- Con anterioridad y en forma constante la jurisprudencia constitucional ha hecho referencia a los principios que rigen la actividad tributaria del Estado. Así por ejemplo se ha dicho que el Estado tiene la potestad soberana dentro de su jurisdicción de exigir contribuciones a las personas o de gravar sus bienes. Esa potestad de gravar, es el poder de promulgar normas jurídicas de las que se derive la obligación de pagar un tributo. Nuestro ordenamiento jurídico reconoce la potestad tributaria del Estado a nivel constitucional,

de manera que corresponde a la Asamblea Legislativa la facultad de “Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, ...” (artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política), constituyendo así, obligación para los costarricenses de pagar las cargas públicas establecidas por el Estado para contribuir con los gastos públicos, obligación que tiene rango constitucional en los términos del artículo 18 constitucional, correspondiendo por su lado al Poder Ejecutivo disponer la recaudación de las rentas nacionales, artículo 140 inciso 7 de nuestra Carta Magna. Sin embargo, el ejercicio de esa potestad tributaria debe respetar los principios constitucionales de la Tributación, referidos al Principio de Reserva de Ley, al Principio de Igualdad o Isonomía, al Principio de Generalidad y al Principio de No Confiscación. En otras palabras, los tributos deben emanar de una Ley de la República (reserva legal), no deben crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos (igualdad), deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstas en la ley y no sólo a una parte de ellas (generalidad) y debe cuidarse de no ser de tal identidad, que viole la propiedad privada (no confiscación), según los artículos 33, 40, 45 y 121 inciso 13 de la Constitución Política (ver al respecto la sentencia número 6455-94). Con fundamento en lo anterior, y respecto del principio de reserva legal, únicamente mediante ley aprobada por la Asamblea Legislativa pueden imponerse legítimamente los tributos, en virtud de lo dispuesto en el artículo 121 inciso 13) constitucional, atribución que se le confiere al Poder Legislativo y que no puede ser delegada en el Poder Ejecutivo. La doctrina más importante en la materia, en forma generalizada, ha señalado que el «poder tributario» -potestad tributaria, potestad impositiva, poder de imposición entre otros- es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado ni cedido (sentencia número 1687-96, y en similar sentido, las sentencias número 4072-95, 5544-95, 0730-95, 4949-94, 2947-94 y 4785-93). Entonces, el principio de reserva legal en materia tributaria constituye uno de los pilares fundamentales de nuestro Estado de Derecho, de manera tal que la definición de los elementos constitutivos de la obligación tributaria están reservados exclusivamente a la ley (sujetos activo y pasivo, objeto de la obligación, causa, tarifa del impuesto), aunque mediante la jurisprudencia constitucional se ha admitido la delegación relativa en esta materia únicamente en lo que respecta a la determinación del monto a pagar, y siempre y cuando en la ley de creación del impuesto se establezcan con claridad los elementos o parámetros sobre los que debe definirse (véase la sentencia número 0730-95, de las 15 horas del 03 de febrero de 1995, y entre otras las sentencias número 1426-95, 1427-95, y 0687-96). Asimismo, este Tribunal ha señalado la posibilidad que tiene el Poder Ejecutivo para establecer el mecanismo de recaudación de un tributo, sin que ello implique una violación a los principios de reserva de ley en materia tributaria y potestad reglamentaria contenidos en los artículos 11, 121 inciso 13) y 140 inciso 3) de la Constitución Política, ni tampoco de derecho fundamental alguno, en el tanto no se establezca un nuevo tributo o modifique el establecido en la ley (sentencias número 3016-95, de las 11 horas 36 minutos del 09 de junio de 1995 y 3449-96, de las 15 horas

27 minutos del 09 de julio de 1996). En síntesis, el principio constitucional de reserva legal en materia tributaria está referido a que la potestad de creación de tributos es exclusiva del legislador. Ahora bien, para valorar si el reglamento impugnado es violatorio de este principio, es indispensable determinar la naturaleza jurídica del “*canon ambiental por vertidos*” creado en este reglamento.

VI.- B) De la naturaleza jurídica del “*canon ambiental por vertidos*” creado en el Reglamento impugnado.- El canon, como la contraprestación a cargo del particular, por el uso o aprovechamiento de un bien de dominio público, ciertamente escapa al concepto de tributo, que es una imposición por parte del Estado, sin promesa o garantía de que el particular reciba en forma clara y directa un beneficio por ello. Así, tributo y canon son dos conceptos muy diferentes. Los principios esbozados en materia tributaria se aplican a los tributos, pero no al canon. Por ello para la resolución de este asunto es de fundamental importancia clasificar el tipo de obligación pecuniaria que se impugna, por cuanto de esa diferenciación dependerá su constitucionalidad o no. Recordemos primero un poco la naturaleza jurídica de las cargas tributarias, para luego centrarnos en la obligación impugnada. En sentido genérico desde la óptica de la doctrina del derecho financiero, el tributo es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público. La doctrina jurídica costarricense tradicionalmente ha seguido la posición más generalizada en torno a la definición del concepto de tributo y a su clasificación tripartita: impuestos, tasas y contribuciones especiales, clasificación que se encuentra establecida en la ley como sigue:

"Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servidor público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación" (artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios).

Cuando se está frente a un *tributo* -sean impuestos, tasas o contribuciones especiales- la relación entre el administrado (llamado contribuyente) y la Administración se da en virtud del ejercicio de la potestad tributaria y no media contrato alguno. Asimismo, el

contribuyente no recibe una contraprestación directa por el pago del tributo más que el derecho al buen funcionamiento de las funciones y servicios públicos. Por su parte, cuando de lo que se trata es del cobro de un canon, la relación entre el administrado y la Administración se da en virtud de un contrato, recibiendo aquél la concesión o el permiso de utilizar y/o explotar un bien de dominio público a cambio de una contraprestación en dinero denominada *canon*. Esa obligación pecuniaria es cobrada por la Administración no sólo en virtud de que se está aprovechando un bien público sino en virtud de los gastos en que debe incurrir ésta para velar por el buen uso de ese bien. De esta forma, las concesiones y permisos otorgados por la Administración a los administrados viene aparejada a la obligación de éstos de pagar una determinada suma pecuniaria, obligación que la doctrina le llama *canon*. Por ello, ni el canon es un tributo, ni los principios constitucionales en materia tributaria le son aplicables, el canon no es un tributo y como tal, se sale de la previsión y garantía que tradicionalmente se otorga en relación con aquéllos. La relación jurídica que se establece cuando media una concesión o un permiso es más una relación bilateral, es una la Administración Concedente y uno el Concesionario o Permisionario, por ello generalmente se firma un contrato o se dicta un acto administrativo particular. La relación jurídica que se establece cuando el Estado hace uso de su potestad tributaria es una relación que involucra en general a todos los administrados. En síntesis son tres las diferencias que se pueden establecer entre un tributo y un canon, aunque ambas son obligaciones pecuniarias exigidas por la Administración, *primero* el cobro de un tributo se da en virtud del ejercicio de una potestad de imperio y el cobro de un canon en virtud de una concesión o permiso, por lo tanto se obliga a quien solicita voluntariamente la concesión o el permiso; *segundo* en virtud de que el obligado tributario es una generalidad de administrados, para el cobro de un tributo no es necesario suscribir un contrato, situación diferente al concesionario o permisionario, donde se establece una relación bilateral con la Administración, por lo cual generalmente se firma un contrato o se da el otorgamiento de un permiso; y *tercero* el administrado que paga un tributo no lo hace en virtud de una contraprestación sino por el deber de contribuir a las cargas públicas, en cambio, el administrado que paga un canon lo hace en virtud de que a cambio recibe el derecho de uso y/o aprovechamiento de un bien de dominio público. Dicho todo lo anterior, se analiza si efectivamente la obligación pecuniaria creada en el Reglamento impugnado constituye un canon.

VII.- El Reglamento impugnado crea lo que denomina "*canon ambiental por vertidos*" como contraprestación en dinero a pagar por quienes usen el agua, bien de dominio público, para el transporte, la dilución y eliminación de desechos líquidos (artículo 3 del reglamento). Para comprender mejor lo que este reglamento trata de regular se hace necesario recordar lo siguiente, no existe un derecho a contaminar el agua, sino todo lo contrario, en concordancia con el derecho fundamental a gozar de un

ambiente sano deriva el derecho de todas las personas a que el agua esté libre de contaminantes. Este derecho se traduce en el deber del Estado de velar por la calidad del agua, y en su potestad de sancionar a todo aquel que la contamine. En este sentido dispone el artículo 132 de la Ley de Conservación de Vida Silvestre, ley número 7317:

“ARTICULO 132.- Se prohíbe arrojar aguas servidas, aguas negras, desechos o cualquier sustancia contaminante en manantiales, ríos, quebradas, arroyos permanentes o no permanentes, lagos, marismas y embalses naturales o artificiales, esteros, turberas, pantanos, aguas dulces, salobres o saladas.

Las instalaciones agroindustriales e industriales y las demás instalaciones, deberán estar provistas de sistemas de tratamientos para impedir que los desechos sólidos o aguas contaminadas de cualquier tipo destruyan la vida silvestre. La certificación de la calidad del agua será dada por el Ministerio de Salud.

Quienes no cumplan con lo estipulado en este artículo, serán multados con montos que irán de cincuenta mil colones (¢50.000) a cien mil colones (¢100.000), convertibles en pena de prisión de uno a dos años.”

En este mismo sentido, el artículo 162 de la Ley de Aguas, ley n°276 establece:

“Artículo 162. Sufrirá prisión de tres meses a un año o multa de ciento ochenta a setecientos veinte colones:

I.- El que arrojar a los cauces de agua pública lamas de las plantas beneficiadora de metales, basuras, colorantes o sustancias de cualquier naturaleza que perjudiquen el cauce o terrenos de labor, o que contaminen las aguas haciéndolas dañosas a los animales o perjudiciales para la pesca, la agricultura o la industria, siempre que tales daños causen a otro pérdidas por suma mayor de cien colones; Y

II.- El que hiciere o permitiere que las aguas que se deriven de una corriente o deposito, para cualquier uso, se derramen o salgan de las obras que las contengan, ocasionando daño mayor de cien colones.

En el caso de que las acciones u omisiones a que se refieren los dos párrafos anteriores, causen la muerte de animales o la destrucción de la propiedad, serán castigados, conforme a los delitos que resulten cometidos, de conformidad con el Código Penal.”

Es decir, es prohibido para cualquier persona contaminar el agua, esté ésta en un manantial, un río, una quebrada, un arroyo, un lago, una marisma, un embalse, un estero, una turbera, un pantano, se trata de agua dulce, salobre o salada, es decir, cualquier agua nacional. Siendo sancionada la violación a esta prohibición. Ahora bien, de lo que se entiende del artículo 16 del reglamento en cuestión, el Ministerio de

Ambiente y Energía puede otorgar una especie de “permiso para verter sustancias contaminantes al agua” denominado por este artículo como *permiso de vertidos*, el cual autoriza a las personas a utilizar el agua para introducir, transportar, diluir y eliminar vertidos. En este sentido se puede hablar de tres tipos de vertidos al agua, uno cuyos límites máximos está regulado por el Reglamento de Vertido y Reuso de Aguas Residuales decreto ejecutivo no. 26042-S-MINAE publicado el 19 de junio de 1997, otro vertido contaminante regulado por el reglamento en cuestión Reglamento de Creación de Canon Ambiental por Vertidos decreto ejecutivo no.31176-MINAE publicado el 26 de junio del 2003 y finalmente otro vertido contaminante cuya sanción se establece en el párrafo final del artículo 132 de la Ley de Conservación de Vida Silvestre mencionada y 162 de la Ley de Aguas. Concentrándonos en el segundo tipo de vertido, a pesar de ser contaminante, se otorga un permiso por parte del MINAE, previo al cumplimiento de ciertos requisitos, a condición de pagar un canon. Canon que se calcula considerando el costo de mitigar la contaminación por efluentes (artículo 22 del reglamento). Quien pide el permiso para contaminar acepta que su actividad contaminará el agua y se compromete a pagar de antemano por esa contaminación. Ahora bien, no es a cualquier persona a la que se le ocurre solicitar un permiso para contaminar y pagar de antemano por su contaminación, sino que este permiso está asociado a ciertas actividades industriales tales como el procesamiento del azúcar, el café y otros; por lo tanto la existencia de este permiso no implica desconocer o derogar la existencia de un ilícito el arrojar sustancias contaminantes al agua. En otras palabras, fuera del permiso mencionado, arrojar sustancias contaminantes en manantiales, ríos, quebradas, arroyos permanentes o no permanentes, lagos, marismas y embalses naturales o artificiales, esteros, turberas, pantanos, aguas dulces, salobres o saladas ocasionará la imposición de una multa en los términos de la Ley de Conservación de Vida Silvestre y la Ley de Aguas mencionadas. Finalmente, el cobro del canon se establece en cuatrimestres, fijándose para un período de seis años en la suma de 0,22 dólares o 0,19 dólares según el kilo de sustancia contaminante (artículo 26 del reglamento).

VIII.- De esta forma, el reglamento en cuestión establece la necesidad de solicitar un permiso previo a introducir, transportar, diluir o eliminar vertidos al agua, estableciéndose como contraprestación a ese permiso de uso y aprovechamiento del agua, una obligación pecuniaria denominada canon. Se entiende entonces que el cobro de este canon está asociado al *permiso de vertidos*, y que el permisionario acepta de antemano que los vertidos que introducirá en el agua provocarán su contaminación, de forma tal que, el cobro del canon no es una sanción por contaminar sino el pago adelantado que se hace por aceptar que el uso que se le dará al agua la contaminará. Es claro ahora que se trata de un canon y no un tributo en razón de que *primero* no se cobra en virtud del ejercicio de la potestad tributaria sino en virtud de haberse otorgado previamente un permiso para introducir, transportar, diluir o

eliminar vertidos en el agua; *segundo* la relación entre el permisionario y el MINAE es bilateral y voluntaria, cobrándose el canon únicamente a aquellos que obtengan este *permiso de vertidos*; y *tercero* el permisionario está recibiendo a cambio el permiso de introducir, transportar, diluir o eliminar vertidos en el agua. Aunque ciertamente el reglamento en cuestión adolece de la claridad deseada, puesto que invierte el orden lógico al mencionar primero al canon antes que al permiso, para comprender los artículos 1, 2, 4, 5 y 7 del reglamento deben interpretarse en conjunto con el artículo 16, es decir, en realidad el canon se cobra en virtud del permiso de vertidos así que, en palabras simples, están sometidos al pago del canon por vertidos aquellos que hallan obtenido el permiso de vertidos. Habiéndose comprobado que la naturaleza jurídica de la obligación pecuniaria creada en el reglamento impugnado es efectivamente un canon y no un tributo, resulta aceptable que su creación y regulación esté dada por un reglamento y no por una ley, pues el establecimiento de cánones no es de reserva legal, sino una potestad de la Administración Pública cuando esté de por medio el uso o aprovechamiento de un bien de dominio público, en otras palabras, el canon es una prestación pecuniaria periódica que grava una concesión pública o el permiso de disfrute en el dominio público, siendo la cantidad que periódicamente paga a la Administración el titular de una concesión o un permiso. En conclusión, la Sala comparte el criterio de la Procuraduría General de la República en el sentido de que no puede admitirse la argumentación del accionante acerca de una reserva de ley (al estilo de lo prescrito por el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política) para establecer el canon ambiental por vertidos creado en el reglamento impugnado.

IX.- SOBRE LA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CAJA ÚNICA DEL ESTADO.- Se acusa también la violación de las competencias de la Tesorería Nacional, porque las normas que se cuestionan, en concreto el artículo 11, violenta el contenido del artículo 185 de la Constitución, al disponer que los recursos provenientes de la aplicación del canon por vertidos ingresarán a una cuenta especial creada para tal fin en el fideicomiso n°544 FONAFIFO del Banco Nacional de Costa Rica. Esto implica que se disponga de esos fondos excluyendo la participación de la Tesorería Nacional. Sobre el tema, se ha dicho que "... ya la jurisprudencia de la Sala Constitucional, de modo consistente, se ha pronunciado acerca de la vigencia y fuerza del principio de "Caja única" del Estado, recogido de modo más directo por los artículos 176 y 185 de la Constitución Política. Por una parte, el primer artículo establece la necesidad de que el Presupuesto de la República comprenda –recoja– todos los ingresos probables y todos los gastos autorizados. El segundo, a su vez, manda que sea la Tesorería Nacional, el único órgano que tiene facultad legal para recibir rentas o cualquier otro tipo de ingresos, que estén dirigidos a las arcas nacionales" (sentencia número 919-99) Igualmente se ha pronunciado esta Sala en el sentido de que "es preciso señalar que se está respetando el principio establecido por el numeral 185 constitucional, según el cual la Tesorería Nacional es el centro de operaciones de todas las oficinas de rentas

nacionales y es el único que tiene la facultad leal para hacer los pagos en nombre del Estado y recibir las cantidades de dinero provenientes de rentas o que por cualquier otro motivo ingrese a las arcas nacionales. Desde este punto de vista, es el Tesorero Nacional el único que puede girar dineros, aún cuando la autorización para ello provenga de otros funcionarios (sentencia número 4681-97)". Tal como ha sido resuelto en forma reiterada por la Sala, el principio de *unidad de caja* –que se encuentra estrechamente vinculado con el principio de universalidad mencionado en el considerando V de esta sentencia- determina que todos los ingresos públicos deben ser recaudados en la caja del Estado, para atender con esa universalidad de fondos las obligaciones estatales autorizadas por el Presupuesto. Los fondos deben ser centralizados en la Tesorería Nacional, siendo ésta el punto receptor de todos los ingresos que obtenga el Estado como consecuencia de la gestión de sus recursos financieros. Este principio es vulnerado cuando los recursos públicos no ingresan a la Tesorería, sino que, como en este caso, se depositan en la cuenta de un fideicomiso, por lo que no es el Tesoro Público, sino este fideicomiso, a través de una entidad bancaria, el que dispone su distribución. En consecuencia, la acción debe ser declarada con lugar en este extremo, toda vez que efectivamente se incurre en una violación de los principios rectores de la Hacienda Pública consagrados en los artículos 176 y 185 constitucionales. Con base en lo expuesto el artículo 11 del Decreto Ejecutivo Nº 31176-MINAE de 22 de abril de 2003, en el tanto dispone que “Los recursos provenientes de la aplicación del canon por vertidos ingresarán a una cuenta especial creada para tal fin en el fideicomiso Nº 544 FONAFIFO Banco Nacional de Costa Rica del Fondo de Financiamiento Forestal (FONAFIFO) (...)”, viola el principio de caja única conforme al cual la recaudación y pago de los ingresos debe centralizarse en la Tesorería Nacional, que es el centro de operaciones de todas las oficinas y rentas nacionales; único con facultad legal para pagar a nombre del Estado y recibir los recursos que por cualquier otro motivo deban ingresar a las arcas nacionales (artículo 185 de la Constitución Política).

X.- SOBRE LOS OTROS ALEGATOS DE INCONSTITUCIONALIDAD.- El accionante y los coadyuvantes alegaron también la violación al principio de razonabilidad y proporcionalidad indicando simplemente que existe una contradicción entre el medio empleado y el objeto que se persigue, pero esta Sala ha reiterado que emprender un examen de razonabilidad de una norma –o de todo un cuerpo normativo como en este caso- requiere de prueba o al menos de elementos de juicio que sustenten la argumentación, siendo entonces que no se acredita ni la irrazonabilidad técnica ni la jurídica, este argumento debe rechazarse por el fondo. Asimismo, al comprobarse la no violación al principio de reserva legal el alegato de irrazonabilidad jurídica queda sin fundamento. Lo mismo puede decirse del resto de alegatos, en cuanto a la violación al principio de igualdad no se comprueba que el cobro de este canon esté discriminando sectores productivos ya que su cobro está asociado al que solicite y obtenga el permiso

por vertidos. Tampoco se comprueba violación al principio de irretroactividad o seguridad jurídica porque es una potestad discrecional de la Administración exigir un permiso para una actividad prohibida –como lo es contaminar el agua- y cobrar una contraprestación por ese permiso, de forma tal que es posible exigir a partir de un determinado momento este permiso de vertidos para usar el servicio ambiental de los cuerpos de agua para el transporte, dilución y eliminación de desechos líquidos originados en el vertimiento puntual. Tampoco se trata de violación alguna al derecho de propiedad puesto que no se trata de la privación de ésta, ni de un cobro que se haya demostrado fuera abusivo o confiscatorio, sino de la contraprestación pecuniaria por un permiso dado por la Administración. El resto de alegatos mencionados referidos a la violación al principio de legalidad tampoco son atendibles pues no se refieren a norma, derecho o principio constitucional alguno, ya que se argumentó la violación a ese principio por la falta del criterio técnico para fijar el cobro, porque no se indica la dependencia del MINAE a cargo, y porque es un decreto inconsulto con los sectores afectados, sin que ninguno de estos argumentos conlleve efectivamente una violación al Derecho de la Constitución. Finalmente sobre que este reglamento es un acto administrativo carente de motivo y contenido, debe recordarse la diferencia entre reglamento y acto administrativo, aquel es una norma de aplicación general y éste es un acto de aplicación individual, siendo el motivo y el contenido requisitos exigibles al acto administrativo. En este caso, se trata de un reglamento y no de un acto administrativo, este argumento es más de legalidad que de constitucionalidad.

C. CONCLUSIONES.

XI.- Se declara sin lugar la acción en cuanto a los alegatos de violación al principio de razonabilidad, proporcionalidad, el principio de reserva legal, el principio de legalidad, el de igualdad, el de irretroactividad, el de seguridad jurídica y el derecho de propiedad. Se declara con lugar la acción únicamente en cuanto al artículo 11 del reglamento en vista de su inconstitucional por violar el principio de caja única del Estado.

[Sala Constitucional]^v

Voto de mayoría

IV.- Jurisprudencia constitucional respecto a la diferente naturaleza jurídica del canon y del impuesto. El accionante considera que las disposiciones de los artículos 48 de la Ley de la Zona Marítimo Terrestre, y 49 y 50 de su Reglamento son inconstitucionales por cuanto parten de una concepción equívoca de la naturaleza jurídica del canon allí establecido, y argumenta que en realidad se está ante una definición de carácter tributario o impositivo, y no de un canon o cuota propiamente dicho. Esta apreciación lleva al accionante a considerar que si el artículo 48 de la Ley

define que el canon será determinado en cada zona de acuerdo a las circunstancias; que si el artículo 49 del Reglamento indica el porcentaje para la fijación del canon de acuerdo al uso del inmueble; y que si el artículo 50 del mismo Reglamento otorga competencia a las municipalidades para solicitar a la Dirección General de Tributación Directa el avalúo de los terrenos con base en el valor de mercado; se está violentando con ello el principio de reserva de ley en materia tributaria, pues vía reglamento y actuaciones administrativas se fija un impuesto y se vulnera los principios de razonabilidad, igualdad y proporcionalidad entre dos tipos de tributos: el impuesto sobre bienes inmuebles, y el canon de la zona marítimo terrestre. La Sala aprecia que las argumentaciones del accionante parten todas del alegato de que el canon referido es, en sí mismo, un tributo, por lo que es este argumento la base de todas las demás manifestaciones. Siendo así, debe indicarse que la jurisdicción constitucional se ha pronunciado de manera reiterada sobre la diferenciación que en nuestro ordenamiento jurídico existe entre el canon –precio público- y el tributo, reconociendo que, efectivamente, se está ante definiciones distintas. Así, mediante sentencia número 2006-9170, de las dieciséis horas treinta y seis minutos del 28 de junio de 2006, señaló la Sala que:

“El canon, como la contraprestación a cargo del particular, por el uso o aprovechamiento de un bien de dominio público, ciertamente escapa al concepto de tributo, que es una imposición por parte del Estado, sin promesa o garantía de que el particular reciba en forma clara y directa un beneficio por ello. Así, tributo y canon son dos conceptos muy diferentes. Los principios esbozados en materia tributaria se aplican a los tributos, pero no al canon. Por ello para la resolución de este asunto es de fundamental importancia clasificar el tipo de obligación pecuniaria que se impugna, por cuanto de esa diferenciación dependerá su constitucionalidad o no. Recordemos primero un poco la naturaleza jurídica de las cargas tributarias, para luego centrarnos en la obligación impugnada. En sentido genérico desde la óptica de la doctrina del derecho financiero, el tributo es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público. La doctrina jurídica costarricense tradicionalmente ha seguido la posición más generalizada en torno a la definición del concepto de tributo y a su clasificación tripartita: impuestos, tasas y contribuciones especiales, clasificación que se encuentra establecida en la ley como sigue:

"Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servidor público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la

obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación" (artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios).

Cuando se está frente a un *tributo* -sean impuestos, tasas o contribuciones especiales- la relación entre el administrado (llamado contribuyente) y la Administración se da en virtud del ejercicio de la potestad tributaria y no media contrato alguno. Asimismo, el contribuyente no recibe una contraprestación directa por el pago del tributo más que el derecho al buen funcionamiento de las funciones y servicios públicos. Por su parte, cuando de lo que se trata es del cobro de un canon, la relación entre el administrado y la Administración se da en virtud de un contrato, recibiendo aquél la concesión o el permiso de utilizar y/o explotar un bien de dominio público a cambio de una contraprestación en dinero denominada *canon*. Esa obligación pecuniaria es cobrada por la Administración no sólo en virtud de que se está aprovechando un bien público sino en virtud de los gastos en que debe incurrir ésta para velar por el buen uso de ese bien. De esta forma, las concesiones y permisos otorgados por la Administración a los administrados viene aparejada a la obligación de éstos de pagar una determinada suma pecuniaria, obligación que la doctrina le llama *canon*. Por ello, ni el canon es un tributo, ni los principios constitucionales en materia tributaria le son aplicables, el canon no es un tributo y como tal, se sale de la previsión y garantía que tradicionalmente se otorga en relación con aquéllos. La relación jurídica que se establece cuando media una concesión o un permiso es más una relación bilateral, es una la Administración Concedente y uno el Concesionario o Permisionario, por ello generalmente se firma un contrato o se dicta un acto administrativo particular. La relación jurídica que se establece cuando el Estado hace uso de su potestad tributaria es una relación que involucra en general a todos los administrados. En síntesis son tres las diferencias que se pueden establecer entre un tributo y un canon, aunque ambas son obligaciones pecuniarias exigidas por la Administración, *primero* el cobro de un tributo se da en virtud del ejercicio de una potestad de imperio y el cobro de un canon en virtud de una concesión o permiso, por lo tanto se obliga a quien solicita voluntariamente la concesión o el permiso; *segundo* en virtud de que el obligado tributario es una generalidad de administrados, para el cobro de un tributo no es necesario suscribir un contrato, situación diferente al concesionario o permisionario, donde se establece una relación bilateral con la Administración, por lo cual generalmente se firma un contrato o se da el otorgamiento de un permiso; y *tercero* el administrado que paga un tributo no lo hace en virtud de una contraprestación sino por el deber de contribuir a las cargas públicas, en cambio, el administrado que paga

un canon lo hace en virtud de que a cambio recibe el derecho de uso y/o aprovechamiento de un bien de dominio público.

De tal forma, existen notables diferencias entre una situación y otra, las cuales determinan que el canon diste de ser considerado como un impuesto. Así, si el canon no es un tributo, no está sujeto a las previsiones del principio de reserva de ley en materia tributaria, definición que deja sin sustento los motivos de inconstitucionalidad aducidos por el accionante. Con esta definición de la naturaleza jurídica del canon se supera todo vicio sobre los principios de igualdad y proporcionalidad respecto del impuesto sobre bienes inmuebles, puesto que se trata de situaciones disímiles; en efecto, mientras el impuesto se dirige al cobro general por la propiedad de un inmueble, el canon lo es el precio pagado por concepto de la autorización otorgada por la administración para la utilización de un bien público, y como tal, está sujeto a regulaciones distintas sobre determinación y ajustes. Igualmente, si canon y tributo no son lo mismo, tampoco puede verse una eventual violación al principio de razonabilidad, pues el hecho de que las normas impugnadas refieran al valor de mercado del bien, en nada roza con los principios constitucionales, toda vez que si el inmueble situado en zona marítimo terrestre es un bien demanial, sí tiene un valor determinado a efectos de su concesión, valor que es fijado de acuerdo a la utilización del fundo, y con este valor se define el canon correspondiente.

V. Corolario. Dado que el motivo de inconstitucionalidad aducido por el accionante fue ya discutido y resuelto por esta jurisdicción en los términos dichos, y la Sala no encuentra motivos que justifiquen variar de criterio, lo procedente es rechazar por el fondo la acción, como se dispone.

3. La Actualización del Monto de los Impuestos como Función Legislativa por Aplicación del Principio de Reserva Legal

[Sala Constitucional]^{vi}

Voto de mayoría

XXIV.- ACERCA DE LA ACUSADA “TRANSFORMACIÓN Y OTORGAMIENTO IRREGULAR DEL TÍTULO HABILITANTE DE CONCESIÓN EN LUGAR DE LA LICENCIA CONTENIDA EN LA LEY DE RADIO No. 1758, SIN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DEL CONCURSO PÚBLICO”. Según exponen los diputados consultantes, resulta cuestionable que en el Título VI “Disposiciones modificatorias, derogatorias y finales” en el artículo 83 del proyecto se establece una disposición que modifica varios conceptos esenciales de la Ley de Radio No. 1758, uno de los cuales puede ser violatorio del artículo 121, inciso 14, sub-inciso c), concretamente cuando se sustituye, en diversos artículos de la Ley de Radio, el concepto de “licencia” por el de “concesión”. Estiman los consultantes que ahora las radioemisoras y televisoras pagan un impuesto por el uso del espectro

electromagnético, siendo que pese a la conversión de la licencia en concesión, no se previó un ajuste de ese tributo y el pago de un canon como debe ser en una concesión. Señalan que se produce una conversión automática de las licencias actuales en concesiones, sin haberse establecido un canon razonable y finalmente efectúan una serie de consideraciones dogmáticas y doctrinales acerca de la distinción material entre licencia y concesión. En primer término es preciso aclarar que en el proyecto consultado el artículo que modifica la Ley de Radio lo es el 76 y no el 83 como afirman los gestionantes. El numeral en cuestión dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 76. Ley de radio. Modifícase la Ley de radio N.º 1758, de 19 de junio de 1954, en las siguientes disposiciones:

a) Se reforman los artículos 7, 8, 11, 12, 17, 18, 20, 21, 22, 23, 24, 25 y 26 de manera que donde se menciona "estaciones inalámbricas" se lea "estaciones radiodifusoras", donde se menciona "licencias" se lea "concesiones", donde se menciona "servicios inalámbricos" se lea "servicios de radiodifusión y donde se menciona el "Ministerio de Gobernación" o el "Departamento de Control Nacional de Radio" se lea "el Ministerio de Ambiente y Energía”.

b) Se derogan los artículos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 9, 10, 13, 14, 15, 16 y 19.”

En ese respecto es preciso señalar que la Ley de Radio No. 1758 data de 19 de junio de 1954, época para la cual no existía un desarrollo legislativo, jurisprudencial y dogmático del Derecho Administrativo en Costa Rica y de sus diversas categorías e instituciones, razón por la cual el legislador, en no pocas ocasiones, utilizó en diversas leyes, por desconocimiento y falta de precisión, términos y conceptos inapropiados. El propósito de esta norma es corregir la terminología técnico-jurídica a la luz del Derecho Administrativo contemporáneo, evitando dudas, equívocos, antinomias en la interpretación y aplicación del cuerpo legislativo que se propone reformar, evitando así la vaguedad y polisemia del lenguaje jurídico. Así, para los artículos 7, 8, 11, 12, 17, 18, 20, 21, 22, 23, 24, 25 y 26 de la Ley de Radio, se dispone que donde se menciona “licencias” debe leerse “concesiones”. De los ordinales referidos de la Ley de Radio es menester aclarar que, solamente, el 7, 21, 23 y 25 hacen referencia a licencia. La conversión legislativa de carácter nominal de las “licencias” en “concesiones”, lejos de infringir el artículo 121, inciso 14, sub-inciso c), constitucional resulta congruente y conforme con éste, por cuanto a la luz de este numeral los particulares pueden explotar bienes del dominio público constitucional como el campo o espectro radioeléctrico de acuerdo con una concesión otorgada por una ley general -en este caso la Ley de Radio- o una concesión legislativa especial. De otra parte, si la tarifa del impuesto previsto en el artículo 18 de la Ley de Radio no ha sido actualizada, es una situación que puede ser, únicamente, imputada a la inercia del Poder Legislativo en virtud de la reserva de ley en materia tributaria dispuesta por el artículo 121, inciso

13), de la Constitución Política. Debe advertirse, adicionalmente, que el Reglamento de Radiocomunicaciones (Decreto Ejecutivo No. 31608 de 24 de junio de 2004 y sus reformas), que se encargó de desarrollar y precisar la Ley de Radio, en su artículo 1°, introduce la figura de la concesión y la define como el “acto jurídico mediante el cual el Poder Ejecutivo otorga a una persona física o jurídica la facultad de explotar un servicio de radiocomunicación. La concesión se entenderá perfeccionada mediante la suscripción del contrato respectivo”, asimismo define al concesionario como “La persona física o jurídica que cuente con concesión de conformidad con lo establecido en la Ley No. 1758 de 19 de junio de 1954”. En cuanto a la licencia se le define como el “Certificado de aprobación para la prestación del servicio de radiocomunicación que otorga la oficina de Control Nacional de Radio, una vez otorgada la concesión y realizadas las comprobaciones técnicas, donde se demuestre que el servicio y los equipos se han ajustado a lo establecido en el contrato de concesión”. Los artículos 19 a 21 del Reglamento citado establecieron un procedimiento de adjudicación de frecuencias del espectro radioeléctrico y hacen un deslinde de las actividades que precisan de concesión o de licencia. Asimismo, el artículo 22 estableció que para el otorgamiento de concesiones de frecuencias, cuando utilicen el espectro radioeléctrico para transmitir señales, se requerirá de concurso público. Por su parte, los artículos 27 a 34 regulan temas tales como los derechos del titular de la concesión, el contrato de concesión, la vigencia de la concesión, su renovación y traspaso y su rescisión o revocación. Bajo esta inteligencia, el cambio nominal de las licencias en concesiones dispuesta por el artículo 76, inciso a), del proyecto consultado no resulta contrario al Derecho de la Constitución, por cuanto, ajusta el ordenamiento jurídico infraconstitucional a las exigencias del artículo 121, inciso 14), sub-inciso c). No se produce la conversión automática de las licencias en concesiones, como lo aducen los consultantes, por cuanto la distinción entre la licencia y la concesión se establece en el Reglamento de Radiocomunicaciones que data de 24 de junio de 2004, siendo que desde esa fecha se ha producido una adecuación de las situaciones jurídicas o de hecho preexistentes -a junio de 2004- a las exigencias de la figura de la concesión y el concurso público según lo establecido en la Ley de Contratación Administrativa; consecuentemente, la propuesta legislativa consultada pone a tono la Ley de Radio con el desarrollo reglamentario posterior a ésta y, sobre todo, con la realidad imperante. Debe agregarse, finalmente, que el Reglamento de Radiocomunicaciones en sus artículos transitorios, dispuso que los prestatarios de los servicios debían adecuar o ajustar su condición a lo establecido en esa disposición general. La circunstancia de pagarse un impuesto anual y no un canon no varía la naturaleza de la concesión, se trata de un problema de técnica legislativa que se arrastra por el Poder Legislativo desde la promulgación de la Ley de Radio en 1954, siendo que es de esperar que si los Diputados o Diputadas lo estiman exiguo, deben, en el ejercicio de sus obligaciones y deberes constitucionales, promover una reforma o modificación sobre el particular.

4. Artículo 121 de la Constitución Política y el Principio de Reserva de Ley

[Sala Constitucional]^{vii}

Voto de mayoría

III.- Sobre el fondo. En el presente asunto el recurrente impugna directamente la Ley 8763 del 21 de agosto de 2009, publicada en el diario oficial La Gaceta No. 185 del 23 de setiembre de 2009, por considerarla inconstitucional ya que alega que esta ley, por tratarse de materia tributaria, requería de mayoría calificada y fue aprobada por una Comisión Plena de diecinueve Diputados. Al respecto, es menester señalar que este Tribunal ya analizó este tema en la sentencia no. 2010-019705 dieciséis horas y cuarenta y tres minutos del veinticuatro de noviembre del dos mil diez, acción de inconstitucionalidad presentada por el recurrente. En esa resolución, la Sala estableció, en lo relevante al presente reclamo, lo siguiente:

"II.- En este caso y sin entrar a analizar la legitimación del accionante, el Tribunal estima que la acción es improcedente en razón de su fundamentación. En efecto, el único motivo de inconstitucionalidad que alega el accionante es que la Ley N° 8763 es de naturaleza tributaria y que, por tanto, debió ser aprobada por mayoría calificada. Ese alegato no es de recibo. Este Tribunal ha señalado que en materia tributaria existe reserva de ley; sin embargo, "reserva de ley" y "ley calificada" son conceptos diferentes. La Sala abordó el tema del principio de reserva de ley en materia tributaria en la sentencia número 4785-93, de las 8:39 horas del 30 de setiembre de 1993, e indicó:

"VI.- El alegado principio de reserva de ley en materia tributaria, fue desarrollado por la Corte Suprema de Justicia, entonces en sus funciones de jurisdicción constitucional, en Resolución de las ocho horas del veintinueve de noviembre de mil novecientos setenta y tres, al expresar en lo que interesa:

"II.- El principio de "reserva de ley" en materia tributaria resulta de lo dispuesto en el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política, a cuyo tenor corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa "establecer los impuestos y contribuciones nacionales"; atribución que, con arreglo al artículo 9° ibídem, no podría la Asamblea delegar en el Poder Ejecutivo, al que tampoco sería lícito invadir la esfera del legislador en ejercicio de las facultades reglamentarias que le otorga el artículo 140 inciso 3° de la misma Constitución. El problema consiste, pues, en definir qué se debe entender por "establecer los impuestos", para determinar por allí si la Ley de Reforma Tributaria delegó o no en el Poder Ejecutivo, del modo que se alega en el recurso, la potestad exclusiva que le confiere el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política.

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 imponibles, las bases y los tipos..."

Ahora bien, que una materia deba ser regulada por ley, no implica que esa ley deba ser calificada o reforzada, es decir, aprobada por dos tercios de la totalidad de los diputados que integran la Asamblea Legislativa, que en el caso del congreso costarricense serían 38 diputados o más. En este sentido, la votación calificada se exige solamente en determinados supuestos en que se considera necesario que la ley sea aprobada por una mayoría suficientemente representativa de los diversos sectores que integran la Asamblea, pero sin que sea de tal magnitud que produzca un derecho de veto en favor de las minorías parlamentarias. (sentencia número 0479-90, de las diecisiete horas del once de mayo de mil novecientos noventa). Así, se constata que la ley impugnada no es inconstitucional por el motivo señalado por el accionante".

Por lo tanto, se constata que la Sala ya analizó el reclamo del recurrente, encontrando que la norma impugnada no es inconstitucional. Por ende, al no existir razón que lleve a este Tribunal, en el presente proceso, a variar el criterio vertido con anterioridad, lo procedente es declarar sin lugar el presente recurso.

5. Internet, Impuesto de Ventas, Interpretación de la Norma Tributaria y Principio de Reserva de Ley

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]^{viii}

Voto de mayoría

“IV. Objeto del proceso. Del marco de las pretensiones y argumentos de las partes estima el Tribunal que el presente proceso versa, en lo medular, sobre el examen de legalidad del Criterio Institucional No. DGT-CI-05-11, dictado por la DGT y de la resolución DGT-699-11, de 5 de setiembre de 2011, mediante los cuales la DGT comunicó a la actora que el servicio de acceso a internet sí estaba sujeto al IGSV, con fundamento en el referido criterio institucional. En lo fundamental, la **sociedad actora** reclama la ilegalidad de las conductas formales impugnadas por lo siguiente: 1) El artículo 1 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas (en adelante LIGSV) no contempla dentro de los servicios gravados, el de acceso a internet. No obstante, afirma, vía interpretación el criterio institucional y la resolución impugnadas consideran que sí lo está a partir del inciso g) del referido artículo 1. 2) Acusa que esa interpretación es ilegal porque el gravamen de los servicios con el IGSV lo es por la vía de excepción, esto es, únicamente se gravan los que expresamente establezca el legislador. 3) Si bien el artículo 6 del CNPT señala que las normas tributarias deben ser interpretadas con arreglo a todos los métodos de interpretación del Derecho Común,

lo cierto es que el artículo 5 de ese mismo código establece una limitación a los métodos de interpretación en aspectos como creación, modificación, extinción de tributos y definición de los elementos esenciales de la obligación tributaria. Por eso, afirma, considerar que la frase "y similares" incluida en el inciso g) del artículo 1 de la LIGSV incorpora los servicios de acceso a internet representa una violación clara y evidente al derecho de certeza y seguridad jurídica, al Principio de Legalidad y Reserva de Ley en esta materia. 4) De las actas de la Ley No. 8114 queda demostrado que la intención del legislador fue gravar los servicios de telefonía, radiomensajería y radiolocalización, sin que se haga referencia a gravar los servicios de internet, pese que para esa época ya era una tecnología altamente conocida y utilizada. 6) Manifiesta que no es viable determinar la voluntad del legislador a través de lo establecido en la Ley de Telecomunicaciones, la cual es posterior a la LIGSV y que el concepto de internet no es asimilable al de telecomunicaciones. 7) Sostiene que la utilización del método evolutivo no es unánime respecto de las normas tributarias. Dadas las diversas manifestaciones que en abono a las posiciones en controversia aportan las partes litigantes, para lo que se considera un mejor orden, en los siguientes apartes se abordará cada uno de los ejes temáticos que en sus agravios plantea la sociedad demandante así como las argumentaciones del ente demandado y el coadyuvante activo, a fin de evitar reiteraciones innecesarias, con el debido análisis, claro está, de todo lo argüido.

V. Sobre la interpretación de las normas tributarias. Estima el Tribunal que, dado el objeto de lo debatido, resulta oportuno referirse a los mecanismos interpretativos que han de ser aplicados en materia tributaria, a fin de esclarecer si las normas que regulan este tipo de relaciones fiscales incorporan postulados especiales que ameriten soluciones particulares, o si bien, deben ser entendidas esas normas acorde a los mecanismos usuales de comprensión de los preceptos normativos. Se trata de un tema ya abordado por este Tribunal, entre otras, en la sentencia No. 128-2012-VI, dictada a las 7 horas 30 minutos del 27 de junio de 2012, que, en lo que interesa, indicó: "(...) *En materia tributaria, el numeral 6 del citado Código establece las formas en que debe interpretarse la normativa regulatoria. Tal mandato establece: "Las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común. La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones."* Por ende, la normativa tributaria debe aplicarse conforme a los mecanismos de interpretación normal. No existe criterio alguno que permita sostener pseudo-máximas de interpretación tales como *in dubio pro fisco*, *pro contribuyente*, y otras por el estilo, que sean de aplicación genérica y total a una diversidad indeterminada de hipótesis, de modo que sean principios que deban imponerse en este ejercicio intelectual del operador jurídico. Desde ese plano, las normas deberán ser interpretadas acorde a las formas de comprensión usuales, lo que depende de cada caso concreto. En efecto, la determinación del mecanismo

interpretativo aplicable frente a una determinada situación jurídica, es un tema que ha de valorarse en cada caso concreto. Para ello, debe atenderse a la finalidad misma de la norma, conforme a los parámetros que otorga el canon 10 de la Ley General de la Administración Pública y canon 10 del Código Civil. En esa línea, merece traer a colación lo dicho por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en el fallo 145 de las 10 horas 15 minutos del 22 de febrero del 2008, en la cual, sobre el tema de la interpretación de las normas tributarias indicó: "(...) De allí que la labor hermenéutica de las normas que regulan las relaciones tributarias, debe realizarse dentro de los cauces de las reglas de la interpretación jurídica, comunes a todas las ramas del derecho acudiendo a sus diversos métodos, a fin de precisar los alcances y particularidades de un determinado mandato, de modo que la formulación hipotética, aplicada a la praxis diaria, cumpla su cometido intrínseco y el fin que ha dispuesto el legislador para su emisión. (...) En esta labor, de acuerdo al principio de igualdad constitucional, es claro que el intérprete debe ponderar las diversas variables que convergen en cada situación, dentro de ellas, la naturaleza de la disposición, procurando que su uso, en la forma y alcances que establezca, sea igual para todos los casos similares y evitar una aplicación material que burle la finalidad misma de su contenido. Los medios de que el operador jurídico se sirve para llevar a cabo este proceso, son substancialmente: filológico o gramatical, lógico, histórico, sociológico y finalista. El artículo 10 del Código Civil, al cual remite el canon 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en relación a la interpretación de las reglas tributarias, contempla estos elementos ... La exégesis de las normas tributarias, debe analizar en cada caso, el contenido de la norma, para establecer los cauces debidos de su aplicación, a tono con los parámetros ya señalados, a fin de que el mandato cumpla su cometido, se satisfaga la finalidad inmersa en la manifestación legislativa, sea imponer cargas tributarias, establecer marcos de beneficios y demás asuntos inherentes a la relación jurídico tributaria que de aquella se desprenda." Por ende, el operador jurídico ha de acudir a los mecanismos de interpretación que sean pertinentes en cada caso concreto, sin que pueda partirse, como criterio genérico de base, que la interpretación debe atender a una forma específica. (...)". Este Tribunal comparte a cabalidad el anterior criterio, el cual servirá de punto de partida para resolver la divergencia interpretativa que se plantea en el caso concreto.

VI. Algunas generalidades del Impuesto General Sobre las Ventas. Cabe recordar que el IGSV es un tributo que grava el valor agregado en la venta de las mercancías y en la prestación de determinados servicios. Se caracteriza por gravar las distintas fases del ciclo económico (fabricación, comercialización, en fases de mayorista y detalle), por lo que su estructura parte de la existencia de cadenas productivas, en donde quien produce un bien o presta un servicio, tiene uno o varios proveedores de los cuales adquiere los insumos necesarios para su actividad, que son, a su vez, productos finales respecto de quien los manufactura. Como consecuencia de lo anterior, lo que se grava

es el valor incorporado o agregado en cada etapa, que a su vez determina la principal ventaja económica de este tributo, a saber, la neutralidad. El hecho generador del tributo surge entre de varios supuestos, de la siguiente manera: a) en la venta de mercancías, con la facturación o entrega de ellas, en el acto que se realice primero; b) en las importaciones o internaciones de mercancías en el momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero, según corresponda; c) en la prestación de servicios, con la facturación o de la prestación del servicio, en el acto que se realice primero; ch) en el uso o consumo de mercancías por parte de los contribuyentes, en la fecha en que aquellas se retiren de la empresa y d) en las ventas en consignación y los apartados de mercaderías, en el momento en que la mercadería queda apartada, según sea el caso (artículos 2 y 3 de la LIGSV). Desde este plano, el sujeto pasivo será toda aquella persona física o jurídica, de derecho o de hecho, pública o privada, que realice ventas o preste determinados servicios en forma habitual, así como quienes realicen importaciones o internaciones de bienes. La tarifa del gravamen es de un 13%. Interesa resaltar que este tributo se caracteriza por aplicar un sistema mixto de identificación de su objeto, el cual difiere, por ejemplo, del Impuesto sobre el Valor Agregado o Añadido, adoptado por otros países, entre ellos los de la Unión Europea. Así, nuestro legislador optó por gravar, de manera general y como categoría conceptual, la venta de cualquier bien o mercancía. Mientras que, en relación con la prestación de servicios acudió a una fórmula taxativa y excepcional, esto es, únicamente se gravan aquellos que expresamente hayan sido dispuestos por el legislador. Así se refleja en el artículo 1 de la LIGSV, conforme al cual "(...) Se establece un impuesto sobre el valor agregado **en la venta de mercancías y en la prestación de los servicios siguientes:** a) Restaurantes. b) Cantinas. c) Centros nocturnos, sociales, de recreo y similares. ch) Hoteles, moteles, pensiones y casas de estancia transitoria o no. d) Talleres de reparación y pintura de toda clase de vehículos. e) Talleres de reparación y de refacción de toda clase de mercancías. f) Aparcamientos de vehículos. g) Servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores, radiomensajes y similares. (Así reformado el inciso g), por el artículo 15 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, de 4 de julio del 2001) h) Servicios de revelado y copias fotográficas, incluso fotocopias. i) Servicios de bodegaje y otros servicios no financieros, brindados por almacenes generales de depósito, almacenes de depósito fiscal y estacionamientos transitorios de mercancías, estos últimos bajo las condiciones previstas en el artículo 145 de la Ley General de Aduanas, N° 7557, de 20 de octubre de 1995. (Así reformado el inciso i), por el artículo 15 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, de 4 de julio del 2001). j) Servicios de lavandería y aplanchado de ropa de clase. k) Espectáculos públicos en general, excepto los deportivos, teatros y cines, estos últimos cuando exhiban películas para niños. (Así reformado por el artículo 19.21 de la ley N° 7097 de 1º de setiembre de 1988). l) Servicios publicitarios prestados a través de la radio, la prensa y la televisión. Estarán exentos de esta disposición las emisoras de radio y los periódicos rurales. (Así

adicionado por el artículo 3º de la Ley Nº 7088 de 30 de noviembre de 1987 y ampliado por el inciso 39 del artículo 19 de la Ley No. 7097 de 18 de agosto de 1988). ll) Transmisión de programas de televisión por cable, satélite u otros sistemas similares, así como la grabación de "videos" y "pistas", y su arrendamiento. (Así adicionado por el artículo 3º de la Ley Nº 7088 de 30 de noviembre de 1987). m) Servicios de las agencias aduanales. (Así adicionado por el artículo 3º de la Ley Nº 7088 de 30 de noviembre de 1987). n) Servicios de correduría de bienes raíces. (Así adicionado por el artículo 3º de la Ley Nº 7088 de 30 de noviembre de 1987). ñ) Servicios de mudanzas internacionales. (Así adicionado por el artículo 3º de la Ley Nº 7088 de 30 de noviembre de 1987). o) Primas de seguro, excepto las referidas a los seguros personales, los riesgos de trabajo, las cosechas y las viviendas de interés social. p) Servicios prestados por imprentas y litografías. Se exceptúan la Imprenta Nacional, las imprentas y litografías de las universidades públicas, la del Ministerio de Educación Pública, así como las imprentas y litografías del Instituto Tecnológico de Costa Rica y de la Editorial Costa Rica, respectivamente. Lo anterior, sin perjuicio de las excepciones contenidas en el artículo 9 de la Ley de impuesto general sobre ventas, Nº 6826, de 10 de noviembre de 1982, y las establecidas en la Ley Nº 7874, de 23 de abril de 1999. q) Lavado, encerado y demás servicios de limpieza y mantenimiento de vehículos. (Así adicionados los incisos o), p), q), por el artículo 16 de la Ley Nº 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, de 4 de julio del 2001) (NOTA: de acuerdo con el párrafo tercero del artículo 42 de la Ley Forestal Nº 7575 del 13 de febrero de 1996, la MADERA pagará un impuesto de ventas igual al impuesto general de ventas menos tres puntos porcentuales). (...)" . Ahora bien, es necesario tener presente que el inciso g) del artículo 1 en cuestión, en los términos que está redactado, fue reformado mediante Ley No. 8114, de 4 de julio de 2001. Antes de dicha reforma, en lo que interesa, estaba gravado con el IGSV los servicios de "(...) g) Teléfonos, cables y "télex".(...)" . Expuesto lo anterior, procederemos al análisis concreto de cada una de las conductas impugnadas.

VII. Sobre el examen de legalidad de las conductas formales impugnadas. Como explicamos, en este proceso se cuestiona la legalidad del Criterio Institucional No. DGT-CI-05-11, dictado por la DGT el 4 de marzo de 2011 y la resolución DGT-699-11, del 5 de setiembre de 2011 emitida por misma Dirección. El primer aspecto que ha de definirse es si cuando el artículo 1 inciso g) de la LIGSV que grava con ese tributo los servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores, radiomensajes y similares, se incluyó o no el servicio de acceso a internet. Lo anterior porque, como bien afirma la accionante, en esta materia rigen los Principios de Reserva de Ley y Legalidad Tributaria, conforme a los cuales la creación, modificación y extinción de los tributos así como de los elementos de la obligación tributaria, deben estar definidos expresamente por el legislador (artículo 121 de la Constitución Política y 5 del CNPT). Lo anterior adquiere aún mayor relevancia si se toma en cuenta que tratándose del

IGSV, como dijimos, solo están gravados aquellos servicios que expresamente hayan sido establecidos por la norma legal. La parte actora afirma que el servicio de acceso a internet no está sujeto a ese tributo porque la norma en cuestión no lo contempla expresamente y no es viable acudir a la interpretación ya que se estarían creando por esa vía, elementos del tributo que solo pueden ser establecidos por ley, posición que comparte el coadyuvante activo. Por su parte, el Estado estima que la norma en cuestión contempla supuestos fácticos jurídicos que permiten afirmar que el servicio de internet sí se encuentra gravado con el tributo en comentario. Luego de un mesurado análisis, el Tribunal llega a la conclusión de que la referida norma sí grava con el IGSV el servicio de acceso a internet por las siguientes razones. Como ya lo anticipamos, antes de julio 2001, el inciso g) del artículo 1 de la LIGSV gravaba únicamente el servicio de *Teléfonos, cables y "télex"*. Luego, la Ley No. 8114 citada introduce una reforma al referido inciso para que se entienda que se encuentran gravados *los servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores, radiomensajes y similares*. Como se desprende de la referencia a las actas que aporta la accionante, la intención fue dotar de claridad y precisión algunos términos propios de áreas donde se han producido innovaciones tecnológicas notables y que han variado la forma en que se prestan los servicios tradicionales. Interpreta el Tribunal que la referencia del legislador lo es a los servicios de comunicación, entendiendo por éstos cualquier transmisión, emisión y/o recepción de signos, señales, escritos, datos, imágenes, sonidos o información de cualquier naturaleza por hilo, conductores, ondas radioeléctricas, medios ópticos u otros sistemas electromagnéticos; los cuales, precisamente, han ido variando los mecanismos o formas de prestación, como bien lo previó el legislador. Nótese, por una parte, que los servicios que refiere, en el caso concreto, el actual inciso g) comparten, a cabalidad, las características propias de un servicio de comunicación. Por otra, debe resaltarse que el legislador utilizó el término "servicios", que hace referencia a un conjunto de medios, objetos o utensilios que se emplean en una actividad o cooperan en su mejor realización. Esto es, aquellos servicios que sirvan para transmitir, emitir, y/o recibir signos, señales, escritos, datos, imágenes, sonidos o información de cualquier naturaleza por hilo, conductores, ondas radioeléctricas, medios ópticos u otros sistemas electromagnéticos. Tenemos, entonces, que la norma gravó, en lo que interesa, los servicios telefónicos y de cable. Ahora bien, ambas partes coinciden en que el internet es un servicio de acceso a un conjunto de redes de comunicación interconectadas que puede prestarse a través de distintos mecanismos como lo fueron, en su momento, las líneas telefónicas y el cable; y actualmente, además, la fibra óptica y medios inalámbricos y satelitales. Desde esta perspectiva, estima el Tribunal que si la actividad sobre la cual recae el tributo son diferentes servicios de comunicación, cuando el legislador gravó los servicios de cable, lo fue en forma general, esto es, cualquier servicio de comunicación que se prestara a través del cable, lo que incluye, sin lugar a duda, el servicio de internet cuando se presta a través de esas modalidades. No comparte el Tribunal los argumentos de la

accionante referidos a que lo que se quiso gravar en ese punto fueron los servicios de cablegramas. En rigor, la norma no refiere, siquiera, a este concepto sino, reiteramos, a uno general, a saber, servicios de cable, que bien puede incluir el cablegrama, pero también el servicio de acceso a internet por cable. Por otra parte, llama la atención que para la época en que fue aprobada la reforma (año 2001) las formas frecuentes y difundidas para el acceso a internet eran el servicio telefónico o el de cable. Lo anterior se refuerza si se toma en cuenta que el término servicios de cable no puede referirse a la televisión por cable, por cuanto ese era un servicio que ya se encontraba ya gravado en el inciso II) del artículo 1 en comentario, desde el año 1987. Así, como primer punto, estimamos que la intención del legislador fue gravar, de manera general, los servicios de cable y telefónicos, entendiendo por éstos todos aquellos que utilicen esa plataforma para prestar servicios de comunicación, entre ellos, el internet vía cable modem, que es precisamente el que comercializa la accionante. Así, una interpretación literal y finalista de la norma permite concluir que el servicio de acceso a internet constituye un servicio de cable que, si se presta a través de esa plataforma, se encuentra expresamente gravado con el IGSV.

VIII. Queda pendiente, ahora, resolver si el inciso g) del artículo 1 de la LIGSV gravó el servicio de acceso a internet cuando se preste por una plataforma distinta al teléfono o al cable. En ese sentido, el conflicto entre las partes gira en torno a si ha de entenderse o no que ese servicio se encuentra incluido en el concepto "similares". La demandante y el coadyuvante activo estiman que considerar que la frase "y similares" incluida en la norma en comentario incorpora los servicios de acceso a internet representa una violación clara y evidente al derecho de certeza y seguridad jurídica, al Principio de Legalidad y Reserva de Ley en esta materia. El Estado, por su parte, sostiene que el legislador sí lo gravó y optó por un concepto jurídico indeterminado como lo es " y similares" y que esa inclusión no atenta contra los referidos principios, posición que ya ha sido legitimada por la Sala Constitucional sin perjuicio, claro está, del control de legalidad correspondiente. Analizados detenidamente los argumentos de las partes este Tribunal se inclina por avalar la tesis interpretativa de la representación estatal. Como primer aspecto, debe descartarse la premisa de que la sola utilización de este tipo de conceptos jurídicos indeterminados (en este caso, "y similares") sea violatoria, persé, de principios como el legalidad, reserva de ley y seguridad jurídica. Se trata de un tema que, como afirma el Estado, ya fue delimitado por la Sala Constitucional cuando en la sentencia No. 5416-2011, dictada a las 15 horas 12 minutos del 20 de junio de 2001 indicó "(...) V.-PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.- *La acción acusa que el mecanismo utilizado por la administración tributaria para gravar su actividad, utilizando el concepto indeterminado de "similares" incluido en el inciso c) del artículo primero de la ley, quebranta el principio de reserva de ley. (...) Obviamente, como lo expresa la Procuraduría General, que no estamos en presencia de un problema de delegación de competencias, sino de desentrañar el sentido del vocablo "similares"*

para los efectos de formular un traslado de cargos. Es principio general de Derecho constitucional que el legislador debe perseguir la claridad de la norma, debe procurar que los operadores jurídicos y los ciudadanos sepan a qué atenerse y debe evitar, a toda costa, de provocar situaciones objetivamente confusas; en síntesis, al legislar se debe procurar la certeza. Así la doctrina del Derecho tributario ha expresado que la seguridad jurídica es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que si agota en la adición de estos principios, no hubiera precisado ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad. Se expresan estos conceptos sobre la seguridad jurídica, porque la Sala intuye que lo que la accionante ha querido expresar es que este valor constitucional se viola con la palabra "similares". A cambio de ello, sugiere -así lo entiende la Sala pero no lo comparte- que todas las actividades gravables deben estar enunciadas, taxativamente, en la ley, es decir, con el carácter de numerus clausus. Empero no es ésta la mejor técnica para estructurar el hecho generador en el Derecho tributario, el que debe acudir, con mucha frecuencia, a conceptos jurídicos indeterminados como por ejemplo "cualquier otro ingreso" o "forma parte de la renta bruta cualquier incremento", como se indica en los artículos 1° y 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; y el concepto de "similares", por su lado, no lo emplea la Ley en forma exclusiva en el inciso c) del artículo primero. Se utiliza también en el inciso II) y en el artículo 19 para indicar como se grava a los supermercados y negocios similares. Es por ello que el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios señala expresamente que la interpretación de las normas tributarias debe hacerse con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común y que la analogía es un procedimiento admisible para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella, no puede crearse tributos ni exenciones. En consecuencia, utilizar el concepto de "similares" para establecer una categoría de contribuyentes, no resulta en sí misma en un método jurídico inconstitucional. Es importante señalar, eso sí, que todo acto de la administración tributaria que integre el concepto, como en el caso particular de la accionante, estará sujeto a control de legalidad, puesto que como resultado de la aplicación de la norma, la actividad comercial será o no similar, lo que exige un acto fundamentado que conduzca a ese resultado. Por todo lo expuesto, se impone rechazar por el fondo la acción en cuanto a la violación del principio de reserva de ley. (...)". El criterio del alto Tribunal Constitucional es plenamente compartido por este órgano jurisdiccional y permite concluir sobre dos aspectos. Primero, es legítimo que el legislador tributario recurra a conceptos jurídicos indeterminados para estructurar los elementos de la obligación tributaria. Segundo, como bien lo reconocen ambas partes, se trata de un ejercicio que está sujeto al control de legalidad de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, precisamente para garantizar una adecuada interpretación del concepto jurídico indeterminado y evitar que se incurra en una integración analógica a través de la cual se pretenda crear, modificar o suprimir

tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo; aspectos que, en efecto, solo pueden ser establecidos por la ley. Corresponde, entonces, explicar las razones por las cuales estimamos que sí es viable afirmar, como lo hacen las conductas impugnadas, que el servicio de acceso a internet se encuentra incluido dentro de los servicios similares a la que hace referencia el numeral 1 inciso g) de la LIGSV. De inicio hay que establecer que si bien es viable utilizar ese tipo de conceptos jurídicos indeterminados para estructurar los elementos de un tributo, evidentemente ello no supone una carta abierta que permita sostener interpretaciones extensivas, ampliativas. Se insiste que la norma tributaria debe interpretarse con arreglo a los mecanismos normales de interpretación, según corresponda en cada caso concreto. Para ello, estimamos que cualquier práctica interpretativa que se intente ha de partir del contexto gramatical de las normas. Esto no implica que la comprensión de la norma sea en todos los casos dentro de una interpretación literal. Por el contrario, la norma como expresión de lenguaje constituye a su vez el punto a partir del cual el operador jurídico inicia su ejercicio analítico frente a casos reales en los que ha de ser aplicada, pero a su vez, consiste en el límite de la decisión de ese intérprete autorizado (en razón de que su decisión busca la solución de un caso concreto mediante la aplicación de la norma analizada). La validez de las eventuales interpretaciones respecto de determinado tributo se encuentra condicionada a la posibilidad de sustentar ese sentido u orientación comprensiva en el ámbito de permisibilidad gramatical de la norma. Al fin de cuentas, el derecho consiste en un lenguaje dentro del cual, ciertos términos ostentan algún grado de especialización “técnica” y que guardan algún grado de comprensión común dentro de los operadores jurídicos, producto de la connotación convencionalista de ese lenguaje. Con todo, es claro que dado el carácter polisémico del lenguaje, un mismo término, frase o norma, puede tener un sentido diverso según se trate de quien la interpreta. En esos casos en que el término no resulta conceptualmente unívoco, cada intérprete busca la comprensión de lo que en su caso particular considera el verdadero sentido de la norma y por ende, la forma en que ha de aplicarse en el caso concreto. En ese sentido, lo primero que hay que precisar es que, a juicio de este Tribunal, los servicios similares que menciona la norma en comentario son aquellos que compartan características estructurales y la finalidad de los otros que ahí concretamente se enumeran, a saber, los servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores, radiomensajes. En esencia, estamos frente a servicios que facilitan la comunicación entre las personas, entendiendo por ésta cualquier transmisión, emisión y/o recepción de signos, señales, escritos, datos, imágenes, sonidos o información de cualquier naturaleza por hilo, conductores, ondas radioeléctricas, medios ópticos u otros sistemas electromagnéticos. En ese punto, no debe llamar a confusión lo que indica el artículo 1 inciso 30) del Reglamento a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, cuando define lo que ha de entenderse por servicio de radiolocalizadores, radiomensajes y similares. En rigor, es estricto apego al

contenido de la potestad reglamentaria y el Principio de Interdicción a la Arbitrariedad Administrativa, solo podría interpretarse que, en ese supuesto, el término "similares" refiere a servicios análogos y que se caractericen por constituir un servicio de busca personas, y envío de mensajes, realizado mediante sistema de radiocomunicación y similares en una o más vías, independientemente del dispositivo utilizado para el disfrute del servicio. Más no podría concluirse que ese concepto de "similares" sea el que refiere el numeral 1 inciso g) de la LIGSV. Por una parte, no debe dejarse de lado que el reglamento es una norma subordinada a la ley, que lo pretende es desarrollar sus alcances, más nunca contradecirla o dejar sin efecto sus disposiciones. Interpretar que la norma reglamentaria define el concepto legal de "similares" llevaría a incurrir en un ejercicio abusivo de la potestad reglamentaria en tanto supondría restringir los alcances del concepto empleado por el legislador quien, como se explicó, optó por utilizar ese término indeterminado a efectos de incluir en él todas aquellas innovaciones tecnológicas que en materia de servicios de comunicaciones podrían presentarse con el pasar del tiempo. Teniendo claro lo anterior, este Tribunal estima que, al amparo de los artículos 10 del Código Civil y 10 de la LGAP, es perfectamente posible una interpretación finalista y hermeneútica del ordenamiento jurídico que permita ponderar no solo los antecedentes históricos, legislativos y la literalidad de la norma, sino además su contexto y la realidad (fáctica y jurídica) vigente al momento de aplicarla; para llegar a concluir que el servicio de acceso a internet es uno de los servicios similares a que refiere el legislador en el artículo 1 inciso g) ya mencionado. El Tribunal entiende cuando el legislador estableció que se gravaba con el IGSV *los servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores, radiomensajes y similares*; utilizó este último concepto indeterminado para prever otros servicios de comunicación que podrían ir apareciendo con el pasar de los años. Insistimos que la intención del legislador fue gravar, en general, los servicios que facilitarían la comunicación entre las personas, entendiendo por ésta cualquier transmisión, emisión y/o recepción de signos, señales, escritos, datos, imágenes, sonidos o información de cualquier naturaleza por hilo, conductores, ondas radioeléctricas, medios ópticos u otros sistemas electromagnéticos. Dentro de éstos, gravó expresamente todos aquellos que se prestaran telefónicamente o por cable, dentro de los cuales, explicamos, se incluye el acceso a internet cuando se preste a través de ese medio. Pero también gravó otros servicios similares, esto es, que compartieran las características y finalidad de los anteriores, a saber, que sirvan para facilitar la comunicación entre las personas; dentro de los cuales es legítimo y razonable entender que se encuentra el acceso a internet. Lo anterior tiene aún más sentido si se toma en cuenta que ya el legislador lo había gravado expresamente cuando se accediera a través de servicios telefónicos o de cable. Por lo expuesto, estimamos que no se está creando o modificando tributos, ni se están definiendo, vía interpretación, los elementos esenciales de la obligación tributaria; menos aún, creándolos analógicamente. Nótese que no se están ampliando los efectos de la norma (pues los

servicios telefónicos, de cable y similares fueron expresamente contemplados por el legislador) a extremos que ella no contempla, o que no deriven de su contenido. Reiteramos que, tratándose del servicio de acceso a internet, esos aspectos ya fueron definidos por el legislador cuando estableció que estaban gravados los servicios telefónicos, de cable y similares; razón por la cual la fórmula utilizada no violenta los artículos 5 y 6 del CNPT. Por las mismas razones, tampoco es cierto que se esté gravando, por la vía de excepción, un nuevo servicio. No se incorpora allí supuestos, independientes uno del otro, no previsto por el legislador. Por el contrario, la norma establece supuestos de hecho (servicios telefónicos y de cable, y similares) y los vincula con un elemento común, a saber, que se trate de servicios de comunicación como se ha señalado. Y el servicio de acceso a internet es una forma de comunicación a la cual puede accederse por servicios telefónicos, de cable u otros similares como lo son, en forma inalámbrica, satelital o por fibra óptica, entre otros. Por otra parte, no resulta de recibo el argumento de la accionante conforme al cual, para la fecha de la reforma, el internet era una tecnología conocida, por lo que si el legislador la quería gravar así lo hubiese establecido expresamente. Insistimos que, al tratarse de servicios altamente influenciados por las innovaciones tecnológicas, el legislador optó válidamente por utilizar conceptos genéricos, que pudiesen adaptarse a la realidad vigente al momento de aplicar la norma, como lo son servicios telefónicos, de cable y similares; en los que debe entenderse incluido el servicio de acceso a internet. Finalmente, no puede dejar de ponderarse que las normas tributarias se identifican, en una buena parte, por su carácter contributivo en tanto engloban como última finalidad el colaborar con las cargas públicas, a fin de dotar al Estado de los recursos adecuados que le permitan desplegar su marco funcional y prestacional a favor de la colectividad. Desde esta perspectiva, no vería el Tribunal como el legislador hubiese optado por gravar con el IGSV los servicios de cable (entre ellos el de acceso a internet vía cable modem) y no otros medios de acceso a internet que permitan la comunicación a través de nuevas tecnologías, como podría ser, por ejemplo el internet inalámbrico, por fibra óptica o satelital. Ello más bien crearía una distorsión tecnológica y económica (que se grave con IGSV el internet que se accese por servicios telefónicos y de cable y no el que se ofrece por tecnologías más novedosas), que el Tribunal no podría coonestar y que además resultaría violatorio del propio ordenamiento jurídico, particularmente en materia de telecomunicaciones, en tanto comprometería, entre otros, el principio de no discriminación que establece el artículo 3 inciso g) de la Ley General de Telecomunicaciones (Ley No. 8642).

IX. Con base en lo expuesto, estimamos que el Criterio Institucional No. DGT-CI-05-11, dictado el 4 de marzo de 2011 por DGT se conforma sustancialmente con el ordenamiento jurídico en tanto en él no se están creando o modificando tributos o elementos de la obligación tributaria. En rigor, esa conducta formal interpreta legítimamente que el servicio de acceso a internet se encuentra gravado con el IGSV

en virtud de lo dispuesto en el artículo 1 inciso g) de la LIGSV, ya sea si se presta por medio de servicios telefónicos o de cable, o bien si se accede a él a través de otras formas similares, como inalámbrico, satelital o de fibra óptica, entre otras. Lo anterior por cuanto la intención del legislador fue gravar con el tributo en comentario cualquier transmisión, emisión y/o recepción de signos, señales, escritos, datos, imágenes, sonidos o información de cualquier naturaleza por hilo, conductores, ondas radioeléctricas, medios ópticos u otros sistemas electromagnéticos, y el internet, independientemente del modo en que se acceda, constituye una de estas formas. En ese tanto, no se observa que la interpretación vertida en el criterio impugnado violente los Principios de Legalidad, Reserva de Ley o Seguridad Jurídica sino que más bien, insistimos, responde a una interpretación finalista de la norma que resulta coherente y armónica con el bloque de legalidad vigente. El criterio lo emite el sujeto competente y cuenta con un motivo legítimo (en tanto se ampara en una interpretación viable del artículo 1 inciso g) en cuestión) y que existía tal y como fue tomado en cuenta al momento de dictar el acto. Su contenido es lícito, posible, claro y preciso, ya que dispone, en lo medular, que el servicio de Internet se encuentra gravado con el IGSV, tanto si se brindaba como parte del servicio de telefonía, como si se realiza a través de medios televisivos, por cable o incluso por medio de satélite, pues la intención del legislador fue gravar la transmisión de mensajes, con sonido o sin sonido, separando en dos incisos los que se refieren solo a mensajes de aquellos que se transmiten con imágenes. Esa decisión se conforma sustancialmente con el ordenamiento jurídico y resulta correspondiente al motivo del acto y proporcionada al fin legal que se traduce en el interés público que subsiste detrás que cada una de los habitantes contribuya a las cargas públicas, en tanto realicen el hecho generador y conforme a su capacidad contributiva. Se trata, además, de una decisión debidamente motivada, en los términos que lo exige el numeral 136 de la LGAP. Por una parte, define términos relevantes y que facilitan dilucidar que a partir de la modificación que se le hizo al artículo primero inciso g) de la LIGSV, se encuentra gravado el servicio de acceso a internet. En este sentido, se acude a definiciones técnicas de Internet, Protocolos y Red Telefónica Conmutada. Luego, explica que el internet puede ser suministrado a través de la red telefónica y otros medios tales como por cable, satélite; justificando porque se interpreta que el servicios que que se brinda a través de éstos también se encuentra gravado, adaptando la palabra “y similares.”. En ese tanto, no es dable afirmar, como lo hace la sociedad actora, que el criterio en cuestión no haya ponderado que el servicio de acceso a internet se brindara a través de servicios de cable porque, en rigor, sí lo hizo, según se desprende del folio 12 del expediente administrativo. Finalmente, refiere el alcance de la norma contraponiéndolo a legislación más novedosa en materia de telecomunicaciones, situación que el Tribunal no advierte como lesiva sino que se convierte, más bien, en aspectos jurídicos que deben ser ponderados al momento de la interpretación, como en efecto se hizo. Por lo expuesto, el Tribunal avala la interpretación efectuada por la DGT al estimar que

responde no solo a la literalidad de la norma sino además a la finalidad del legislador y al contexto vigente al momento de aplicarla, sin que se denote que aquella invada aspectos reservados a la ley como la creación o modificación de tributos o de elementos de la obligación tributaria, los que insistimos fueron establecido por el legislador en el numeral 1 inciso g) de la LGISV. A una conclusión similar se llega en relación con la legalidad de la resolución DGT-699-11, del 5 de setiembre de 2011 emitida por la misma DGT. En esta conducta, la Administración Tributaria rechaza la interpretación de la accionante respecto del tema y concluye que el servicio de acceso a internet que la actora comercializa sí esta gravado con el IGSV. Explica con detalle los presupuestos fácticos y jurídicos que permiten llegar a esa conclusión, entre ellos el artículo 1 inciso g) de referencia y le indica que de la citada norma "*(...) se infiere que el legislador pretendió gravar los servicios propios de las telecomunicaciones; sean aquellas comunicaciones que se hacen a distancia, utilizando para ello servicios de telefonía, por cable, por telex, a través de radiolocalizadores, por radiomensajes y "similares". En otras palabras, lo señalado nos permite concluir que el legislador grava las comunicaciones en forma genérica, dejando abierta la norma para que se aplicara, incluso, a aquellas comunicaciones que se brinden por medios similares o telemáticos. (...)*". Luego, explica las razones por las cuales ha de entenderse que el servicio de internet se encuentra en el supuesto de hecho que establece la norma. Estamos, se reitera, frente a una interpretación finalista y acorde al contexto histórico, jurídico y social vigente, que el Tribunal comparte por las razones que ya fueron expuestas en los Considerandos anteriores. Se trata, además, de un acto dictado por el órgano competente, con motivo cierto y legítimo. Lo que se dispuso es lícito, correspondiente al motivo y proporcionado al fin, según se expuso. Se encuentra, también, motivado tanto directamente como en forma indirecta cuando remite al criterio institucional que ya ha sido validado. A diferencia de lo que afirma la accionante, las referencias a la Ley General de Telecomunicaciones no constituyen la razón de la decisión adoptada (gravar con el IGSV el servicio de acceso a internet) sino que ello lo fue en razón de que ese servicio fue contemplado por el legislador en el numeral 1 inciso g) de la referida LGISV. No obstante, sí constituyen elementos válidos que orientaron la interpretación efectuada por la DGT en el caso concreto. No debe perderse de vista que el ordenamiento jurídico administrativo es uno solo y debe ser interpretado en forma lógica, coherente y armónica, tomando en consideración todas las normas que regulan el tema, entre ellas, la Ley General de Telecomunicaciones. Por todo lo expuesto, estimamos de conformidad con el artículo 10 del Código Civil, numerales 10, 11, 128, 130, 131, 132, 133 y 136 de la LGAP, los ordinales 5 y 6 del CNPT y el canon 1 de la LGISV, las conductas administrativas sometidas a examen resultan sustancialmente conformes con el ordenamiento jurídico y así debe declararse."

6. Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores, Embarcaciones y Aeronaves: Alcances del Principio de Reserva de Ley y Análisis sobre su Relación con las Exenciones

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]^{ix}

Voto de mayoría:

“VI. Presupuestos requeridos en el proceso de lesividad. Considerando la conducta objeto de este proceso, es menester, de manera breve, establecer el cumplimiento de los diversos presupuestos que impone el ordenamiento jurídico para la formulación de un proceso de lesividad, siendo que la ausencia de uno de estos elementos vedaría y haría innecesario el examen de fondo. Cabe indicar, el análisis de estos presupuestos deviene en una práctica oficiosa para el juzgador, por constituir elementos esenciales de la acción. De manera general, la lesividad se constituye en un mecanismo jurisdiccional en virtud del cual la Administración pretende la supresión de un acto suyo, propio, que en tesis de principio, genera un efecto favorable a un tercero destinatario. Desde ese plano, en este tipo de contiendas, la lesividad es de corte subjetivo, en tanto pretende la anulación de una conducta que concede un derecho o en general, una situación de beneficio a una persona. Tal figura se encuentra positivizada en el canon 34 del CPCA, norma que fija los elementos previos y regulaciones procesales de esta figura. Empero, se encuentra referenciada, además, en el numeral 173 inciso 6) en relación al 183 de la LGAP. Desde la óptica de los presupuestos procesales, se imponen condiciones subjetivas, objetivas, procedimentales y temporales. En cuanto a la arista subjetiva, la legitimación activa se concede a la Administración emisora del acto cuestionado, en tanto que el legitimado pasivo es el receptor de los efectos de la conducta, sea, quien obtiene sus bondades. En lo atinente a la arista objetiva, la lesividad se constituye como un mecanismo de eliminación jurídica de actos administrativos que sean disconformes sustancialmente con el ordenamiento jurídico, sea, los actos que padezcan de algún nivel de invalidez, sea absoluta o relativa, en cualquiera de sus tipologías (artículos 128, 158, 165 y concordantes de la citada Ley General No. 6227). En esa línea, la Administración debe declarar lesivo a los intereses públicos esa conducta, lo que debe ser establecido dentro de un marco de acciones internas de la Administración que son imposterables para formular la acción. En efecto, en el orden procedimental, se impone que el jerarca máximo supremo de la Administración Pública respectiva declare la lesividad del acto, sea por lesión a intereses económicos, fiscales o de otra índole que se desprendan del interés público, para lo cual, ha de contar con un criterio jurídico-técnico de base que sustente esa determinación. A diferencia de otras figuras de supresión de conductas públicas, no requiere de audiencia al tercero, sino solo de acciones a lo interno de la Administración, siendo que es dentro del proceso judicial que el tercero podrá establecer sus alegatos de defensa. Ahora bien, cuando el acto emane del Estado (ver artículo 1 de la citada Ley General), sea, de la Administración Central, la demanda solo

podrá ser incoada por la Procuraduría General de la República (canon 16 de la Ley No. 8508), previo pedimento del jerarca máximo supremo y previa declaratoria interna de lesividad, con detalle de los motivos de ese criterio. Tal representación se impone además en el caso de los actos del Poder Judicial emitidos en el ejercicio de su función administrativa, como es el caso de los actos dictados por el Consejo Superior, cuya lesividad debe declararse por la Corte Plena. En cuanto a la dimensión temporal, el CPCA establece un plazo de un año contado a partir de la emisión del acto para declararlo lesivo a los intereses públicos, y luego de esa declaratoria (y no a partir del vencimiento de ese primer año) se otorga un plazo de un año para plantear la acción contenciosa administrativa a modo de plazo fatal de caducidad, salvo en casos de actos con nulidad absoluta, en cuyo caso, la declaratoria de lesividad puede realizarse en tanto perduren sus efectos (artículos 34 y 39 del CPCA). La excepción se configura en tutela de dominio público, caso en el que la acción de lesividad no está sujeta a plazo por la aplicación de la cláusula general de imprescriptibilidad de ese tipo de bienes según se deriva del canon 261 del Código Civil. Tal plazo anual opera, incluso, en los procesos de lesividad contra actos de las Administraciones Tributarias, siendo que el derecho de fondo a que hace referencia el canon 41 inciso b) ibídem, refiere precisamente a la potestad de las Administraciones de requerir judicialmente la supresión de sus propias conductas, aspecto que no se regula en los ordinales 51 o 71 del CNPT sino en los preceptos 173, 175, 183 de la LGAP, 34 y 39 del citado Código Procesal. En la especie, del análisis de los autos, se concluye que la declaratoria de lesividad interna cumple con los presupuestos señalados. Según se ha establecido, el acto cuya anulación se pretende es la resolución No. 097-S-2010 dictada por la Sala Segunda del TFA a las 9 horas del 27 de abril del 2010. Dicha resolución fue declarada lesiva a los intereses fiscales y económicos del Estado mediante resolución No. 224-2011, dictada a las 15 horas 5 minutos del 31 de marzo de 2011 por el Ministerio de Hacienda en su condición de jerarca supremo. De igual modo, la demanda la formula el Estado, como autor del acto cuestionado y se presenta contra la empresa a favor de quien surgen los efectos beneficiosos del acto, por lo que en términos del ámbito legitimante tanto activo como pasivo, se cumple con las exigencias referidas. No se observa, tampoco deficiencia alguna en el elemento procedimental al existir declaratoria interna de lesividad por parte del jerarca administrativo, según se ha expuesto. Ahora bien, en relación con el aspecto temporal cabe señalar que tanto la declaratoria de lesivo a los intereses fiscales y económicos del Estado (31 de marzo de 2011) como la interposición de proceso de lesividad (20 de marzo del 2012) se llevan a cabo dentro de los plazos que para tales efectos establecen los artículos 34 y 39 del CPCA. Así las cosas, procede ahora ingresar al mérito del asunto para establecer si lo pedido resulta o no procedente.

VII. Sobre el impuesto a la propiedad de los vehículos automotores. De previo a ingresar a resolver el fondo del tema debatido, resulta conveniente referirse, de forma

breve, los aspectos más generales de este tributo; tema que ya ha sido abordado por este Tribunal, entre otras en las sentencias No. 2553, dictada a las 8 horas del 16 de noviembre de 2009, la No. 1558-2010, de las 8 horas del 29 de abril de 2010 y la No. 3926, de las 13 horas 50 minutos del 20 de octubre de 2010. En esos fallos se explicó que el Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos (en adelante IPV) fue creado mediante el artículo 9 de la Ley No. 7088, publicada en La Gaceta del 30 de noviembre de 1987, denominada "REAJUSTE TRIBUTARIO Y RESOLUCIÓN 18 CONSEJO ARANCELARIO Y ADUANERO CENTROAMERICANO."

Dicho impuesto tiene por objeto gravar la propiedad de los vehículos automotores inscritos en el Registro Público de la Propiedad de Vehículos, así como la propiedad de las aeronaves inscritas en el Registro de Aviación Civil y las embarcaciones de recreo o pesca deportiva inscritas en la Dirección General de Transporte Marítimo. En cuanto a sus elementos, el hecho generador está determinado por la propiedad de los vehículos automotores, aeronaves o embarcaciones de recreo o pesca deportiva y ocurre inicialmente en el momento de su adquisición y se mantiene hasta la cancelación de la inscripción. En esta misma dirección, el Reglamento de la Ley de impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, dispone en el artículo 3: "Hecho generador y momento en que ocurre. Es la propiedad de los vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves inscritos en el Registro de la Propiedad de Vehículos, en el Registro Naval Costarricense de la Dirección General de Transporte Marítimo y en el Registro de Aviación Civil, respectivamente." Desde este plano, es claro que el elemento material del hecho generador del impuesto es la propiedad de los vehículos automotores que son inscritos en el Registro Nacional. Aquí, el término propiedad se refiere a la propiedad registral, de lo cual deriva la imposibilidad de gravar los vehículos que no son inscritos en dicho Registro. Para lo que es objeto de este proceso, es necesario precisar que, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 264 y 265 del Código Civil, la propiedad absoluta sobre una cosa comprende los derechos de posesión, usufructo, transformación y enajenación, defensa y exclusión, restitución e indemnización. Cuando no correspondan al propietario todos los derechos que comprende el dominio pleno, la propiedad es imperfecta o limitada. En el caso del IPV, hay que tener presente que el artículo 9 de la Ley No. 7088, al definir el objeto y el hecho generador del tributo, no establece –en principio– una diferencia entre propiedad plena y propiedad imperfecta. Si bien la interpretación en materia tributaria no debe ser restrictiva en todos los casos, sino que debe interpretarse con arreglo a las formas comunes, lo que implica, que debe aplicarse el mecanismo hermenéutico que corresponda a cada supuesto, también es cierto que en esta orientación debe tenerse presente el principio de legalidad tributaria consagrado en los cánones 5 y 62 del CNPT. Por otra parte, en lo atañe al elemento objetivo temporal, el tributo se mantiene vigente durante todo el plazo en que exista el asiento registral de inscripción y la única causa de cesación definitiva de

su eficacia o vigencia temporal, es la cancelación definitiva de dicho asiento registral. En ese momento se extingue el presupuesto de hecho y por ende opera una ruptura en el hecho generador que da paso a la extinción del deber tributario por cuanto se ha perdido el elemento central, tal cual es, la propiedad acreditada en el Registro Nacional. Luego, en su fase espacial, todo vehículo inscrito en el Registro Nacional, indistintamente de que sea o no utilizado en territorio nacional, constituye un parámetro de referencia que obliga al propietario a cancelar el tributo. En iguales términos, la sola propiedad acreditada en Costa Rica, obliga al sujeto pasivo a cancelar la obligación tributaria, al margen de que resida o no en territorio nacional. Es decir, la referencia del impuesto es objetiva y no subjetiva respecto de este elemento territorial. En lo que toca al elemento subjetivo, tenemos que el sujeto pasivo del impuesto es toda aquella persona que sea propietaria registral de un vehículo de los que define la Ley No. 7088 en su numeral 9. Esta condición jurídica se mantiene incólume hasta el momento en que el sujeto pierda esa condición jurídica particular que le hace atribuible la condición de contribuyente. La conexidad que existe entre el objeto (vehículo) y sujeto (propietario) determina la aplicación del hecho imponible, de modo que al perder el sujeto la condición jurídica de propietario, sea el ejemplo de una transferencia de la propiedad del bien mueble, la obligación se traslada hacia la persona que adquiere ese nuevo estadio jurídico subjetivo, quien deberá hacer frente a las obligaciones que se derivan y surgen a partir de este impuesto, quedando liberado quien ya no ostenta la condición subjetiva que dispone el tributo. Finalmente, debe analizarse lo referido a los supuestos en los que cabe la exoneración del pago del tributo. En ese sentido, es indispensable tener presente que, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 5 inciso b), 61 y 62 del CNPT, el otorgamiento de exenciones constituye una materia reservada a ley, por lo que no cabría vía interpretación la creación de supuestos de exoneración, debido a que solo por una ley se pueden determinar los elementos esenciales del tributo. Justamente, el artículo 9 inciso ch) de la referida Ley No. 7088, establece los supuestos subjetivos y objetivos no sujetos al pago de dicho tributo, que se repiten en el numeral 5 del Reglamento al Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos, Embarcaciones y Aeronaves, a saber: "...1) Los Estados Extranjeros que los destinen para el uso exclusivo de sus embajadas y consulados acreditados en el país con las limitaciones que se generen de la aplicación, en cada caso, del principio de reciprocidad sobre los beneficios fiscales. 2) Los organismos internacionales que los destinen exclusivamente para sus funciones. 3) El Gobierno Central y la Municipalidades. También estarán exentos los siguientes vehículos: 4) Las ambulancias y unidades de rescate de la Cruz Roja Costarricense, del Sistema Hospitalario Nacional, de los Asilos de Ancianos y del Instituto Nacional de Seguros, así como las máquinas para extinguir incendios. 5) Las bicicletas..."

VIII. Sobre el examen de legalidad de la conducta formal impugnada. Según se expuso, en este proceso el Estado pretende que se declare la nulidad absoluta de la nulidad de

la resolución No. 097-S-2010 dictada por la Sala Segunda del TFA, que revocó la resolución la No. AU-10-25-09, de la Administración de Grandes Contribuyentes. En general, se reclama que la resolución impugnada interpreta incorrectamente el artículo 9 de la Ley No. 7088, quebrantándola. Previo a examinar los motivos concretos en que el representante del Estado funda su demanda, debe señalarse que el numeral 6 del CNPT establece que las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común. Ha de entenderse que la interpretación supone un proceso lógico que se lleva a cabo para determinar cuál es la voluntad del legislador expresada a través de una norma. Para tales efectos, el artículo 10 del Código Civil establece los distintos métodos viables para interpretar, los que resultan de aplicables en materia tributaria en virtud de lo dispuesto en el artículo 6 ibídem. Por ello, como señala la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, "(...)La labor hermenéutica de las normas que regulen las relaciones tributarias, debe realizarse dentro de los cauces de las reglas de la interpretación jurídica, comunes a todas las ramas del derecho acudiendo a sus diversos métodos, a fin de precisar los alcances y particularidades de un determinado mandato, de modo que la formulación hipotética, aplicada a la praxis diaria, cumpla su cometido intrínseco y el fin que ha dispuesto el legislador para su emisión.(...) En esta labor, a tono con el principio de igualdad constitucional, es claro que el intérprete debe ponderar las diversas variables que convergen en cada situación, dentro de ellas, la naturaleza de la disposición, procurando que su uso, en la forma y alcances que establezca, sea igual para todos los casos similares y evitar una aplicación material que burle la finalidad misma de su contenido.(...)". (Sentencia No. 1175-2011, dictada a las 9 horas 10 minutos del 22 de setiembre de 2011). Distinto es el caso de la integración, porque ésta consiste en un proceso lógico por el cual se trata de determinar cuál hubiera sido la voluntad del legislador si hubiera previsto un caso que no ha tenido en cuenta. Es decir, se acude a la integración cuando, más que desentrenar el sentido de la norma, existe una laguna que debe ser completada. Sea, la interpretación presupone un supuesto regulado expresamente; mientras que la integración uno que no ha sido regulado. Así se tiene, también, que la analogía es una forma de integración de las normas, que si bien la admite el propio numeral 6 ibídem como procedimiento admisible para llenar vacíos lagunas, con base en ella no pueden crearse tributos ni exenciones, por que ello resultaría contrario al Principio de Legalidad que impera en esta materia. Ahora bien, en la resolución impugnada el TFA interpretó, conforme a los artículos 6 y 155 del CNPT y el 10 del Código Civil, los alcances de lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley No. 7088, en aspectos relativos, en general, al hecho generador de este tributo y declaró que los automóviles propiedad de la sociedad accionada inscritos en el Registro Nacional bajo las placas 438134 y 506541, no estaban sujetos al IPV ni a los recargos que por cualquier concepto que deriven de aquella, durante el período correspondiente al año 2009. Luego de un análisis mesurado del asunto este Tribunal concluye que, en efecto, la resolución impugnada contiene vicios que la invalidan en

forma absoluta al haber interpretado erróneamente el numeral 9 de la Ley No. 7088, según se explica de seguido. De inicio ha de señalarse que, a nuestro juicio, la norma en cuestión es lo suficientemente clara respecto de los distintos elementos que configuran el hecho generador del tributo en cuestión. En efecto, conforme al artículo 31 del CNPT el hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido en la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación. Es decir, es el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria concreta. Luego, el numeral 32 del CNPT precisa el momento en el cual se tiene por ocurrido el hecho generador, distinguiendo entre las situaciones de hecho y las jurídicas. En rigor, esa distinción alude a la posibilidad del legislador de escoger libremente el conjunto de circunstancias fácticas que va a elevar a la categoría de hecho imponible o escoger como presupuesto de hecho un negocio jurídico ya descrito y configurado por el ordenamiento jurídico. Lo cierto es que ambos casos estamos ante hechos que, finalmente, son calificados por una norma y al cual se le ligan efectos jurídicos tributarios concretos. Como explicamos en el Considerando anterior, conforme al texto del ordinal 9 de la Ley No. 7088, en el caso del IPV el hecho generador es la propiedad de los vehículos automotores, aeronaves o embarcaciones de recreo o pesca deportiva y ocurre, inicialmente, en el momento de su adquisición y se mantiene hasta la cancelación de la inscripción. Así, estimamos que no cabe otra interpretación distinta de entender que no sea que el hecho generador de este tributo es la propiedad registral de vehículos inscritos en el Registro Nacional. En ese sentido se ha pronunciado este Tribunal en las sentencias No. 2553, dictada a las 8 horas del 16 de noviembre de 2009, la No. 1558-2010, de las 8 horas del 29 de abril de 2010 y la No. 3926, de las 13 horas 50 minutos del 20 de octubre de 2010. Nótese que la norma indica claramente que el impuesto se establece para gravar la propiedad de vehículos inscritos en el Registro Nacional y condiciona la realización del hecho generador mientras no se cancele su inscripción registral. Por ello, estimamos que la interpretación que realiza el jerarca impropio se excede y desconoce los términos en que el legislador reguló el presupuesto de hecho en este tributo. Lo anterior por cuanto establece una condición que no se previó en la norma. La interpretación del jerarca impropio parte de que "(...) de lo dispuesto por el artículo 9 ibídem, es claro que, para que se tenga por verificado el hecho generador de este impuesto, se debe cumplir con dos condiciones, una de orden material y otra de orden formal, a saber, desde el punto de vista material, la existencia de un vehículo automotor sobre el cual se ejerce el derecho de propiedad, y, desde un punto de vista formal, que este derecho se encuentre inscrito en el Registro Público en el momento en que se tiene por verificado el hecho generador, el cual se produce periódicamente cada año, durante todo el lapso en que se mantenga vigente la inscripción del vehículo a nombre del contribuyente, hasta que ésta se cancele (...)" . Posteriormente, describe los diferentes atributos que el numeral 264 del Código Civil señala como integrantes del dominio o

propiedad absoluta para luego concluir que "(...) conforme a la legislación vigente, cuando todas las facultades descritas pertenecen a un mismo sujeto o grupo de ellos, se posee la propiedad o dominio absoluto sobre una cosa o un bien. Por el contrario, cuando no se goza de alguna de estas facultades, el mismo Código Civil en su artículo 265, nos enseña que la propiedad es imperfecta, es decir, no es plena, por lo que los sujetos podrán disponer de alguno de los derechos en que ésta se puede descomponer, ya sea que se hable de posesión, usufructo, etc., pero no se puede hablar simplemente de propiedad, que como se vio es un derecho complejo, compuesto a su vez de un conjunto de derechos o atributos, sin los cuales no se puede pensar en ella como tal. Desde este punto de vista, en criterio de esta Sala, la existencia de un asiento registral a nombre del contribuyente se erige en un requisito necesario, pero no suficiente para el surgimiento de la obligación tributaria, pues bien puede darse el caso que conforme al Registro Público se cuente formalmente con un derecho, pero materialmente no se goce de éste en toda su plenitud, o como en el caso de autos, el bien sobre el que incide el impuesto dejara de existir como tal por haberse destruido en virtud de un accidente, tal y como consta en las actas de Ajuste de Pérdida, emitidas por el Instituto Nacional de Seguros aportadas a los autos por la recurrente, toda vez que al ser declarados como pérdida total, los bienes propiedad de la recurrente dejaron de ser vehículos y por ende gravados con el impuesto a la propiedad de vehículos, por lo que en estas condiciones ésta (sic) Sala considera que no se presentan las condiciones mínimas necesarias para estimar que se ha producido el hecho hipotético previsto en la norma para el nacimiento de la obligación tributaria, toda vez que para ello se requiere la presencia de las dos condiciones referidas supra. En este caso nos encontramos, en criterio de éste órgano contralor de la legalidad de las actuaciones de la Administración Tributaria, ante lo que la doctrina califica como una no sujeción o no incidencia, en virtud de que no se han producido las condiciones requeridas en la Ley para el nacimiento de la Obligación Tributaria.(...)". Como se observa, el jerarca impropio en materia tributaria interpreta erróneamente el artículo 9 de marras porque establece un presupuesto de hecho que la norma no contempla. En rigor, el hecho generador que establece la norma en estudio solo requiere que se verifique un elemento, sea, la titularidad registral del bien. Reiteramos que, el hecho generador del tributo en cuestión es la propiedad registral porque así lo estableció el legislador, quien no estableció la existencia de dos condiciones para la verificación del hecho generador ni distinguió entre propiedad perfecta e imperfecta, como equivocadamente parece entender el TFA. Más bien, el legislador dispone, expresamente, que hay propiedad hasta la cancelación del asiento registral del vehículo. Así, como ya ha sostenido este Tribunal en forma reiterada, el hecho generador de este impuesto no toma en consideración aspectos referidos al ejercicio de los diferentes atributos del derecho de propiedad, sino que se verifica con la sola titularidad registral del vehículo. Así también lo ha entendido la Sala Primera de la Corte de Suprema de Justicia, que ha sido enfática al señalar que "(...) Como se expuso

y según lo considera esta Cámara el impuesto a la propiedad de vehículos comprende como hecho generador la titularidad del bien durante el tiempo que permanezca inscrito a su nombre en el Registro correspondiente; de modo que no es viable interpretar que por perderse algunos de los atributos de la propiedad, -como serían por ejemplo, el uso y disfrute- se "suspenda" el cobro del impuesto, ya que mientras la inscripción de la propiedad perdure en el respectivo Registro el hecho generador se continúa produciendo. De ahí, que la pérdida de los atributos de la propiedad, -en este caso de un vehículo-, no impide que se verifique el hecho generador de la carga impositiva de examen (...)" (Sentencia No. 1175-2011, dictada a las 9 horas 10 minutos del 22 de setiembre de 2011). Por lo expuesto, somos del criterio de que la interpretación contenida en el fallo impugnado es ilegítima porque desconoce el hecho generador del artículo 9 referido, ampliándolo a supuestos no contemplados expresamente por el legislador como sería el caso de la propiedad perfecta o el ejercicio de los atributos de ese derecho. Una interpretación de esa naturaleza es contraria al Principio de Legalidad y de Reserva de Ley que priva en esta materia que exige que el hecho generador sea creado por el legislador y no vía interpretaciones de órganos administrativos. Distinto a lo que señala la parte demandada, el artículo 9 es lo suficientemente claro y preciso respecto de los alcances del hecho generador, razón por la cual deviene en innecesario e improcedente integrar con normas del Derecho Civil. Insistimos que esa norma establece cuando debe entenderse que ocurre el hecho generador y lo liga, exclusivamente a la inscripción del vehículo en el Registro Nacional. En el caso que nos ocupa, tenemos que la Administración de Grandes Contribuyentes interpretó adecuadamente la norma de referencia y es más bien el TFA el que la lesiona por una incorrecta e indebida interpretación. Por lo expuesto, no es dable entender que por el hecho de que los vehículos hayan sido declarados con pérdida total se deja de verificar el hecho generador del IPV. La "pérdida total" es un concepto propio de la industria de los seguros, que significa que el costo de reparación del bien es superior al de su reposición. No es concepto propio del Derecho Civil ni del Tributario. No implica estrictamente que el bien haya sido destruido y que, por ende, ya no sea objeto del derecho de propiedad. Ni siquiera da lugar a una propiedad imperfecta. El bien continúa dentro del patrimonio de su titular y incluso puede ser objeto de comercio (por ejemplo venderlo en repuestos), como aquí lo ha sido. Esa condición (la declaratoria de pérdida total) persé no supone que desaparezca la titularidad registral de los vehículos y con ello, el hecho generador del tributo en los términos que lo define el artículo 9 tantas veces citado. Más bien, se sigue dando plenamente el hecho generador del IPV y desaparece ese presupuesto de hecho únicamente con la cancelación de la inscripción, lo que en el subjúdice no había sucedido en el período fiscal 2009. En ese tanto no resultan de recibo las manifestaciones de la empresa accionante en el sentido que no fue posible la desinscripción de los vehículos por la duración de los procesos judiciales en los que estaban involucrados producto de las colisiones. Reiteramos que el hecho generador

se verifica mientras el bien no esté desinscrito, sin ningún tipo de excepciones que resulten aplicables. Así, no se justifica el no pago del tributo por los procesos judiciales que impedían la desinscripción. A lo sumo, como se explicará de seguido, esa circunstancia eventualmente podía legitimar la exoneración de los derechos de circulación (que es distinto al IPV), siempre que concurrieran los requisitos que el ordenamiento impone para tales efectos. Y es que este tema resulta de suyo relevante porque el representante de la sociedad demandada insiste en justificar su posición en el hecho de que, por haber sido declarados pérdida total los vehículos se consideran simple chatarra porque no pueden ser utilizados ni circular por las vías públicas, por lo que no puede afirmarse, dice, que se esté ante la propiedad de un vehículo en los términos que lo describe el artículo 9 de la Ley No. 7088, porque no era materialmente posible utilizarlos para trasladarse de un lugar a otro. Según se explicó, el que un vehículo pueda o no circular no es un elemento que incida en la ocurrencia del hecho generador del tributo en estudio, pues éste se verifica con la sola titularidad registral del bien. Si debe dejarse claro que el IPV es diferente a los derechos de circulación de los vehículos. Conforme a lo dispuesto en los artículos 9 inciso h) de la Ley 7088, 9 párrafo primero y 10 del Decreto Ejecutivo, 139 inciso a) y 235 inciso 34 de la Ley de Tránsito por Vías Terrestres (vigente en ese momento), el IPV, constituye uno de los requisitos que se deben cumplir para la circulación y su pago se hará efectivo durante el mismo período vigente para la cancelación del seguro obligatorio de vehículos. Lo anterior responde al hecho de que el IPV constituye uno de los componentes de los derechos de circulación. Sin embargo, lo anterior no significa que las causales de exoneración o de no pago de los derechos de circulación, resulten aplicables al IPV. Justamente, es el caso de lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley de Tránsito por Vías Terrestres –vigente en ese momento- que dispone: “El permiso de circulación se cancelará automáticamente, al transcurrir dos (2 años) sin que se hayan cancelado los derechos de circulación. Si una vez cancelados se solicita un nuevo permiso de circulación, el propietario del vehículo quedará obligado a pagar todos los derechos de circulación atrasados, según las disposiciones de los artículos 185 y 221 de esta Ley. De esta norma se exceptúan los casos en los cuales las placas respectivas se dejen en depósito en el Registro Nacional, con los documentos que indiquen las razones por las que se renuncia a ellas y el sitio donde el vehículo permanecerá depositado. En esos casos, se eximirá del pago de los derechos de circulación. El Registro Nacional comunicará el depósito de las placas al Ministerio de Hacienda, para los efectos anteriores.” De la lectura de esta norma es claro que el depósito de las placas en el Registro Nacional, con los documentos que indiquen las razones por las que se renuncia a éstas y la indicación del sitio donde el vehículo permanecerá depositado, constituye un supuesto de exoneración del pago de los derechos de circulación, pero no del IPV. Más bien, como analizaremos infra, las exenciones del IPV están establecidas en el artículo 9 inciso ch) de la Ley No. 7088 citada.

IX. Como consecuencia de la indebida e incorrecta interpretación del artículo 9 de la Ley No. 7088 que efectúa el TFA en el fallo aquí impugnado, no solo se desconoce el hecho generador del IPV sino que además se declaró que los vehículos propiedad de la sociedad demandada no estaban sujetos al pago de dicho tributo; lo que resulta, también, disconforme con el ordenamiento jurídico por las razones que de seguido se exponen. Como primer aspecto, ha de indicarse que, en efecto, lleva razón el representante de la accionada cuando señala que la exención y la no sujeción son institutos diversos. Conforme al artículo 61 del CNPT, la exención es la dispensa legal de la obligación tributaria. Por su parte, las normas de no sujeción complementan la definición misma del hecho generador o imponible pero en un sentido negativo. Si bien ambas tienen en común, la falta de obligación tributaria como consecuencia de su acaecimiento, lo cierto es que la diferencia entre ellas, es fundamental. En la exención tributaria se produce el hecho imponible, pero está dispensado siempre que estén incluidos en el ámbito de aquél. En la no sujeción, no se verifica el hecho imponible, al tratarse de presupuestos que caen fuera de su órbita, aunque guarden proximidad con él. Ahora bien, estimamos necesario señalar que conforme al elenco de hechos que se ha tenido por acreditado, el 24 de abril de 2009, Citi Leasing Costa Rica S.A. solicitó a la Dirección General de Tributación la exoneración del Impuesto sobre la Propiedad y sus recargos correspondientes al período fiscal 2009, de dos vehículos BMW inscritos a su nombre en el Registro Nacional bajo las placas No. 438134 y 506541. Lo anterior en virtud de que ambos autos tuvieron accidentes de tránsito y fueron declarados con pérdida total (hecho no controvertido, folios 3 al 24 del expediente administrativo). Conteste con lo pedido, también se demostró que mediante resolución No. AU-10-25-09, de 9 del 22 de junio de 2009, la Administración de Grandes Contribuyentes declaró sin lugar la solicitud de exoneración presentada por la sociedad demandada (folios 28 al 38 del expediente administrativo). Estiman estos juzgadores que, en efecto, no era viable el otorgamiento de la exención solicitada, toda vez que en esa materia rigen los Principios de Legalidad y Reserva de Ley, según los cuales únicamente pueden concederse aquellas que hayan sido expresamente contempladas por el legislador (artículos 5 inciso b) y 62 del CNPT). En el caso del IPV, las exenciones posibles son las que regula el inciso ch) del numeral 9 de la Ley No. 7088, dentro de las cuales no se contempla el supuesto de los vehículos que hayan sido declarados con pérdida total. Desde esa perspectiva, como bien lo señaló la Administración Tributaria, es inviable jurídicamente su otorgamiento. Luego, al formular su recurso la accionante solicita que se deje sin efecto la resolución recurrida y se declaren los vehículos "no sujetos" al pago del IPV. La petición en esos términos dio cabida a lo resuelto por el TFA, pese a haber sido un tema (la no sujeción) que no fue discutido ante la Administración de Grandes Contribuyentes. Ahora bien, el representante estatal sostiene que al interpretarse que existe un motivo de no sujeción, el TFA realiza una integración normativa que desatiende el bloque de legalidad aplicable en materia tributaria. Conteste con lo expuesto supra, este Tribunal es del criterio que la decisión a la que

llega el TFA es sustancialmente disconforme con el ordenamiento jurídico. Si sostenemos que el hecho generador del IPV es, en este caso, la titularidad registral de un vehículo que se verifica durante el tiempo que permanezca inscrito a nombre de su propietario en el Registro correspondiente, no es viable interpretar que existe una no sujeción a este tributo. Lo anterior toda vez que en este caso, para el período fiscal 2009, los vehículos en cuestión estaban inscritos en el Registro Nacional a nombre de la sociedad demandada. Por ende, sí se produjo el hecho generador, nació la obligación tributaria y procedía el pago del tributo. Insistimos en que no resulta relevante si el vehículo podía o no circular, si la propiedad era perfecta o imperfecta o si existía disponibilidad en el ejercicio de los atributos del derecho de propiedad, porque estos aspectos no están comprendidos en el hecho generador del IPV, el cual se configura, como ya hemos dicho, con la sola titularidad registral del vehículo. La resolución impugnada incurre en un vicio de invalidez desde el momento en que interpretó indebidamente el hecho generador del tributo, lo que da pie a la errada conclusión de que, en el subjúdice, existía una no sujeción. Esa decisión, insistimos, desconoce abiertamente el texto del artículo 9 de la Ley 7088. Lo anterior porque, en el caso concreto, la empresa demandada sí realizó el hecho generador del IPV desde el momento en que era la propietaria registral de los vehículos placas 438134 y 506541, y ese presupuesto de hecho se iba a verificar hasta tanto no cancelara el asiento de inscripción de aquellos. Si para el período fiscal 2009 la propiedad de esos automotores estaba y seguía en cabeza de la empresa accionada, debe pagar el respectivo IPV correspondiente. Hubiera procedido la no sujeción, si los vehículos hubieran estado desinscritos para el período fiscal del 2009, pero ese aspecto no ha sido acreditado por la demandada. En conclusión, por las razones expuestas, es evidente que la interpretación contenida en la resolución No. 097-S-2010, dictada a las 9 horas del 27 de abril de 2010 por la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo resulta sustancialmente disconforme con el ordenamiento jurídico por vicios en el motivo (en tanto no resulta cierta ni acertada la interpretación de las normas tributarias) y en el contenido (pues lo que se dispone es ilícito en tanto quebranta lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley No. 7088) que incide en el fin, ya que lo resuelto se aparta del interés público que existe en el pago de los tributos y en la eficiente recaudación para la satisfacción de los intereses públicos y generales. Por ello, de conformidad con los artículos 6, 11131, 132, 133, 158, 166, 169 y 171 de la LGAP, los numerales 5, 6, 11, 31, 32, 61 y 62 del CNPT y el ordinal 9 de la Ley No. 7088, debe declararse la nulidad absoluta de la referida resolución No. 097-S-2010. De conformidad con los artículos 171 de la LGAP y 131 del CPCA, esta declaración de nulidad absoluta tiene efectos declarativos y retroactivos a la fecha de vigencia de los actos anulados, todo sin perjuicio de los derechos adquiridos de buena fe. Como consecuencia de tales efectos, debe confirmarse lo actuado por la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes en las resoluciones No. AU-10-25-09, dictada a las 9 horas del 22 de junio de 2009 y No. AU-10-37-09, de las 15 horas del 27 de

octubre de 2009, por medio de las cuales se determinó la obligación de Citi Leasing Costa Rica S.A. de pagar los impuestos sobre la propiedad de los vehículos placas 438134 y 506541, así como los recargos de ley. Finalmente, estimamos que el pedimento referido al pago de los intereses legales sobre la deuda tributaria no es procedente a esta altura ni en esta sede, en tanto se trata de un extremo petitorio que excede el objeto del proceso de lesividad, a saber la declaratoria de nulidad de un acto propio y favorable. No obstante, al haberse invalidado en forma absoluta la resolución impugnada y, por ende, confirmarse lo actuado por la Administración Tributaria, no cabe duda que surge, para la sociedad demandada, la obligación de pago del IPV correspondiente al período fiscal 2009, recargos e intereses, si éstos fueran procedentes en los términos que señalan los artículos 40 y 57 del CNPT., los que deberán ser fijados por la propia Administración Tributaria al momento de que se determine el quantum de la obligación tributaria.

X. Sobre las excepciones formuladas . La sociedad demandada formuló las excepciones de falta de derecho y la defensa genérica sine actione agit. Esta última expresión debe rechazarse, conforme a lo señalado por la Sala Primera de Justicia en la sentencia No. 317-F-S1-2008, de las 9 horas 10 minutos del 2 de mayo de 2008, en la cual indicó:

"XXIII. (...) En torno a la expresión genérica "sine actione agit", a la luz de lo señalado por la doctrina procesalista, en la actualidad, no configura defensa alguna. Tuvo su origen y fundamento en el derecho romano, principalmente en el segundo período del Derecho Formulario, cuando el actor sólo podía llevar a juicio al demandado si el Pretor le otorgaba la fórmula-acción. Hacía referencia a la inexistencia de esa "fórmula" para acudir ante el Pretor. Este sistema arcaico de acceso a la justicia fue superado. Por lo tanto, no sólo por razones históricas, sino también constitucionales, resulta inoponible e inaceptable. Además, tal expresión no comprende las defensas de falta de derecho, de interés, y de legitimación, como se ha querido establecer. La defensa "sine actione agit" tuvo una finalidad propia, con ella nunca se atacó el derecho material, lo cual sí hacen las tres indicadas excepciones. Lo que se combatía con ella, se reitera, era la válida constitución de la relación procesal ". Ahora, un análisis oficioso permite concluir que al ente accionante le asiste legitimación activa al amparo de los artículos 10 inciso 5) y 34 del CPCA, mientras que la empresa demandada, en su condición de receptor de los efectos favorables del fallo impugnado ostenta la legitimación pasiva necesaria, tal y como lo dispone el inciso 3) del artículo 12 del mismo cuerpo normativo. Aunado a lo anterior, el interés se mantiene actual toda vez que se reclama la nulidad de una conducta formal administrativa que continúa surtiendo efectos. No obstante, por las razones expuestas en los Considerandos previos de esta sentencia, debe rechazarse la excepción de falta de derecho toda vez que la resolución impugnada resulta sustancialmente disconforme con el ordenamiento jurídico en tanto contiene vicios que conllevan,

indefectiblemente, su nulidad absoluta tal y como ha sido declarada. En consecuencia, debe declararse con lugar la demanda de lesividad en los términos expuestos.”

7. Licencia o Patente Municipal y el Principio de Reserva Legal

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]^x

Voto de mayoría

VIII. DE LAS LICENCIAS COMERCIALES O PATENTES MUNICIPALES.- Debe tenerse en cuenta que en reiteradas ocasiones nuestro Tribunal Constitucional ha señalado que el ejercicio de una actividad lícita puede ser objeto de regulaciones por parte de la Administración, como -por ejemplo- lo sería la imposición de determinados requisitos o de tributos, caso del impuesto de ventas y la obligación de la factura timbrada, por cuanto, la libertad de empresa no es ni irrestricta ni absoluta (en este sentido, entre otras, pueden consultarse las sentencias número 0143-94, del once de enero de mil novecientos noventa y cuatro, 04205-96, de las catorce horas treinta y tres minutos del veinte de agosto de mil novecientos noventa y seis; 06066-98, de las dieciséis horas treinta minutos del veinticinco de agosto de mil novecientos noventa y ocho; 6565-99 y 2003-2864-03, todas, de la Sala Constitucional). Una de estas regulaciones necesarias para el ejercicio legítimo de una actividad comercial, es precisamente la licencia municipal, entendida como la autorización previa para su ejercicio, que corresponde autorizarla el Concejo municipal, según lo dispone de manera expresa la primera frase del artículo 79 del Código Municipal, que dice literalmente "*Para ejercer cualquier actividad lucrativa, los interesados deberán contar con la licencia municipal respectiva,...*"

Así, las licencias municipales, se traducen en la autorización para el ejercicio legítimo de una actividad comercial, dentro de una circunscripción territorial determinada, en este caso, el cantón, cuya manifestación se traduce en el pago de un tributo (impuesto), en la forma dispuesta en la ley de su creación -en aplicación del principio de reserva legal en materia tributaria, que desarrolla el numeral 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios-. Esa autorización municipal debe estar sustentada en el ordenamiento jurídico, en tanto la actividad comercial a autorizar debe ser lícita, no contraria al orden, moral o buenas costumbres -artículo 81 del Código Municipal-, y ser conforme con las regulaciones y disposiciones contenidas en el ordenamiento urbano local, y en su defecto, a falta de contar la municipalidad con el respectivo plan regulador u ordenamiento territorial del cantón, con las regulaciones o planes reguladores regionales, por ejemplo el GAM, o las dictadas por el Instituto Nacional de Vivienda y Urbanismo, de aplicación supletoria en ausencia de las propias locales, según lo permite el Transitorio II, artículos 21, 24 inciso a) de la Ley de Planificación Urbana, según manifestación dada por el Tribunal Constitucional en

sentencia número 4206-96, de las catorce horas treinta minutos del veinte de agosto de mil novecientos noventa y seis. Lo anterior implica que la actividad que se pretende ejercer debe ser conforme con los usos permitidos en las respectivas regulaciones urbanísticas, las cuales, valga reiterar, conforman el ordenamiento jurídico, esto es el bloque de legalidad. Es por ello que el citado numeral 81 del Código Municipal establece como presupuesto para la denegación de una patente, la circunstancia de que la actividad a realizar no se ajuste, "*en razón de su ubicación física*" a las leyes o a los reglamentos municipales vigentes, comprendiéndose así a la ordenación urbanística.

8. Interpretación de la Norma Tributaria, Principio de Reserva de Ley Tributaria e Incentivos Fiscales

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]^{xi}

Voto de mayoría

“V. Sobre el régimen de incentivos fiscales aplicables al contrato de la carretera San José-Caldera. En este caso, ambas partes han expuesto sobre la existencia de un contrato de concesión del Proyecto Vial San José Caldera, regulado en lo medular por las disposiciones de la Ley General de Concesión de Obras Públicas con Servicios Públicos No. 7762. Resulta relevante precisar para los efectos del presente fallo, los alcances conceptuales y contenido de ese tipo de contrato administrativo. Sobre el particular, el artículo 1 inciso b) de la citada norma señala: "*b) Concesión de obra con servicio público: contrato administrativo por el cual la Administración encarga a un tercero, el cual puede ser persona pública, privada o mixta, el diseño, la planificación, el financiamiento, la construcción, conservación, ampliación o reparación de cualquier bien inmueble público, así como su explotación, prestando los servicios previstos en el contrato a cambio de contraprestaciones cobradas a los usuarios de la obra o a los beneficiarios del servicio o de contrapartidas de cualquier tipo pagadas por la Administración concedente.*" Ahora, el punto medular de esta causa estriba en la determinación de los alcances del régimen fiscal de ese tipo de contratación, tema regulado en el numeral 44. Cabe señalar no obstante, que esa norma ha sido objeto de varias reformas. Entre ellas, los incisos 1 y 4 fueron reformados por la Ley No. 8643 de 30 de junio del 2008, publicada en La Gaceta No. 138 de 17 de julio del 2008. De igual modo la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria No. 8114 del 04 de julio del 2001, publicada en el Alcance No. 53 a La Gaceta No. 131 de 9 de Julio del 2001, derogó la exención del impuesto general sobre las ventas. Sin embargo, las partes han manifestado, tema en el que ciertamente no existe controversia alguna, en el caso concreto del contrato objeto de análisis, ese régimen tributario inicial fijado por la versión original del citado precepto 44 pervive a favor del concesionario. Así fue determinado en el dictamen C-321-2007 del 12 de diciembre del 2007 de la

Procuraduría General de la República. Además, en la directriz DGH-D-11-07 del 10 de octubre del 2007 denominada "*Procedimiento para otorgar exenciones amparadas en el artículo 44 de la Ley General de Concesión de Obra Pública No. 7762 del 22 de mayo de 1998 y al contrato de concesión del Proyecto de Carretera San José-Caldera*", en lo medular se señala en el rubro referente a la exención del impuesto general sobre las ventas: "*Así las cosas, el Proyecto de carretera San José-Caldera, no se encuentra afecto a la derogatoria del impuesto General sobre las Ventas, establecida en el artículo 17 inciso l) de la Ley No. 8114, en virtud de que la adjudicación de la obra es anterior a la entrada en vigencia de dicho cuerpo normativo, siendo que lo que corresponde es negar la exención de dicho tributo.*" (Folio 90 del principal) El debate, se insiste, radica en si esa norma permite la exención del impuesto aludido respecto de servicio o solo cubre bienes adquiridos para la obra contratada. De ese modo, es fundamental exponer el contenido gramatical del mencionado canon normativo, el que indicaba en su versión aplicable al contrato de marras:

"Artículo 44. Beneficios tributarios. 1.- *El concesionario tendrá derecho de acogerse a los beneficios tributarios dispuestos en este artículo, los cuales solo podrán referirse a hechos generadores de impuestos relacionados directamente con la concesión que se otorgue.* 2.- *En el cartel se fijará el plazo de duración de los beneficios tributarios, sin que pueda ser superior al período de la concesión.* 3.- *El plazo de duración empezará a computarse desde la firmeza del acto de adjudicación.* 4.- *El concesionario estará exonerados del pago de los siguientes impuestos: a) Derechos arancelarios de importación, selectivo de consumo, impuesto de ventas y cualquier otro impuesto tanto para compras locales como para la importación de los bienes necesarios para ejecutar la concesión, siempre que queden incorporados a la obra o sean directamente necesarios para prestar los servicios, conforme a las previsiones del cartel. Cuando se presenten condiciones nacionales de igualdad de precio, calidad y oportunidad de abastecimiento, a los bienes antes descritos no se les otorgarán exoneraciones de impuestos de importación. b) Derechos arancelarios de importación, selectivo de consumo y cualquier otro impuesto sobre los equipos directamente requeridos para la construcción de la obra, su mantenimiento o la prestación del servicio público. Los equipos serán introducidos al país bajo régimen de importación temporal y para gozar de este beneficio, deberán permanecer en el país únicamente mientras dure la construcción de la obra, su mantenimiento o la prestación del servicio público, según el caso. Para estos efectos, los concesionarios deberán rendir garantía ante la Administración Aduanera, por medio de prendas aduaneras exentas del pago de derechos de inscripción y cualquier otro impuesto. c) Los bienes internados bajo la modalidad de importación temporal, una vez finalizada la etapa de construcción de la obra, su mantenimiento o la prestación del servicio objeto de la concesión, según el caso, deberán ser reexportados o nacionalizados, previo pago de los impuestos y aranceles correspondientes. d) Los bienes, equipos y materiales importados o*

comprados localmente con exoneración, solamente podrán ser empleados en la concesión. El incumplimiento de esta limitación dará lugar a la aplicación de una multa equivalente a una suma de una a diez veces los impuestos exonerados o a la resolución del contrato, de acuerdo con la gravedad del hecho. 5.- Para todo trámite de exoneración, el Ministerio de Hacienda requerirá de previo la recomendación de la Administración concedente, conforme a los requisitos que deberán establecerse en el reglamento de la presente ley. " Como bien lo señala la parte accionante, en la cláusula 10.19 del respectivo contrato de concesión se aborda la temática de los beneficios fiscales en el siguiente sentido -en lo relevante-: "*10.19 Tratamiento tributario. (...) Sin perjuicio del derecho de exoneración de cualquier otro tipo de impuesto, que de conformidad con la legislación aplicable, presente o futura, sea de aplicación al presente Contrato de Concesión, se considerarán exentos los siguientes impuestos: derechos arancelarios de importación, impuesto del 1% de la Ley 6946, selectivo de consumo, impuesto de ventas, impuesto único de combustibles y cualquier otro impuesto tanto para compras locales como para la importación de los bienes necesarios para efectuar las obras de la concesión o prestar los servicios. (...) Para efectos del trámite de exención, el Concesionario presentará la solicitud a la Administración Concedente, la que verificará que la exención solicitada efectivamente se refiera a hechos generadores de impuestos relacionados directamente con la Concesión, independientemente de quien sea el importador o si se refiere a bienes y servicios a cargo de los subcontratistas del Concesionario. (...)"* A partir de estas regulaciones el Ministerio de Hacienda, Departamento de Exenciones ha venido otorgando el beneficio tributario a la entidad promovente, empero, ello lo ha sido únicamente respecto de la compra de bienes, rechazando la exoneración en las contrataciones de servicios gravados que la accionante considera necesarios para el desarrollo de la obra contratada. El punto medular estriba entonces en la determinación de si los alcances de dicha norma, en concreto, el inciso cuarto, numeral a), posibilita considerar dentro del parámetro gramatical "compras locales", no solamente la adquisición de bienes (como sostiene el Estado), sino además, adquisición de servicios (tesis postulada por la entidad accionante.

VI. Sobre la interpretación de las normas tributarias de exenciones tributarias. Dado el tema central en esta causa, es menester realizar algunas precisiones en cuanto a los mecanismos interpretativos que han de ser aplicados en materia tributaria, a fin de esclarecer si las normas que regulan este tipo de relaciones fiscales incorporan postulados especiales que ameriten soluciones particulares, o si bien, deben ser entendidas esas normas acorde a los mecanismos usuales de comprensión de los preceptos normativos. En materia tributaria, el numeral 6 del citado Código establece las formas en que debe interpretarse la normativa regulatoria. Tal mandato establece: "*Las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos*

por el Derecho Común. La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones."

Por ende, la normativa tributaria debe aplicarse conforme a los mecanismos de interpretación normal. No existe criterio alguno que permita sostener pseudo-máximas de interpretación tales como in dubio pro fisco, pro contribuyente, y otras por el estilo, que sean de aplicación genérica y total a una diversidad indeterminada de hipótesis, de modo que sean principios que deban imponerse en este ejercicio intelectual del operador jurídico. Desde ese plano, las normas deberán ser interpretadas acorde a las formas de comprensión usuales, lo que depende de cada caso concreto. En efecto, la determinación del mecanismo interpretativo aplicable frente a una determinada situación jurídica, es un tema que ha de valorarse en cada caso concreto. Para ello, debe atenderse a la finalidad misma de la norma, conforme a los parámetros que otorga el canon 10 de la Ley General de la Administración Pública y canon 10 del Código Civil. En esa línea, merece traer a colación lo dicho por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en el fallo 145 de las 10 horas 15 minutos del 22 de febrero del 2008, en la cual, sobre el tema de la interpretación de las normas tributarias indicó: *"(...) De allí que la labor hermenéutica de las normas que regulan las relaciones tributarias, debe realizarse dentro de los cauces de las reglas de la interpretación jurídica, comunes a todas las ramas del derecho acudiendo a sus diversos métodos, a fin de precisar los alcances y particularidades de un determinado mandato, de modo que la formulación hipotética, aplicada a la praxis diaria, cumpla su cometido intrínseco y el fin que ha dispuesto el legislador para su emisión. (...) En esta labor, de acuerdo al principio de igualdad constitucional, es claro que el intérprete debe ponderar las diversas variables que convergen en cada situación, dentro de ellas, la naturaleza de la disposición, procurando que su uso, en la forma y alcances que establezca, sea igual para todos los casos similares y evitar una aplicación material que burle la finalidad misma de su contenido. Los medios de que el operador jurídico se sirve para llevar a cabo este proceso, son substancialmente: filológico o gramatical, lógico, histórico, sociológico y finalista. El artículo 10 del Código Civil, al cual remite el canon 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en relación a la interpretación de las reglas tributarias, contempla estos elementos ... La exégesis de las normas tributarias, debe analizar en cada caso, el contenido de la norma, para establecer los cauces debidos de su aplicación, a tono con los parámetros ya señalados, a fin de que el mandato cumpla su cometido, se satisfaga la finalidad inmersa en la manifestación legislativa, sea imponer cargas tributarias, establecer marcos de beneficios y demás asuntos inherentes a la relación jurídico tributaria que de aquella se desprenda."* Por ende, el operador jurídico ha de acudir a los mecanismos de interpretación que sean pertinentes en cada caso concreto, sin que pueda partirse, como criterio genérico de base, que la interpretación debe atender a una forma específica. En el contexto particular de la interpretación de las normas tributarias que

establezcan exenciones o en general, beneficios fiscales, esa Sala Casacional en el fallo No. 399-F-2006, de las 10 horas 40 minutos del 28 de junio del 2006 señaló:

"V. Interpretación de las normas tributarias y exenciones. Finalidad. *La labor hermenéutica de las normas que regulen las relaciones tributarias, debe realizarse dentro de los cauces de las reglas de la interpretación jurídica, comunes a todas las ramas del derecho acudiendo a sus diversos métodos, a fin de precisar los alcances y particularidades de un determinado mandato, de modo que la formulación hipotética, aplicada a la praxis diaria, cumpla su cometido intrínseco y el fin que ha dispuesto el legislador para su emisión. (...) Desde este plano, las normas tributarias no pueden ser consideradas excepcionales o bien, limitativas de los derechos de los particulares, dado que ese carácter llevaría a que su aplicación y por tanto su interpretación, fuese igualmente restrictivo. Tampoco resulta acertada esa forma interpretativa dentro del contexto de las disposiciones que establezcan exenciones o beneficios fiscales. (...) Esta Sala, hasta la fecha, había sostenido la tesis de que, conforme a lo dispuesto por el Código referido y el régimen jurídico propio de las exenciones, su interpretación debe ser restrictiva, en razón de que del contexto de los numerales 5, 6 en relación al citado ordinal 62, todos de aquel cuerpo legal, se desprende la protección al principio de legalidad en materia de exenciones, mediante la imposibilidad de interpretar ampliativamente las normas a ellas referidas. En este sentido entre muchas, sentencia no. 162, de las 15 horas 22 minutos del 25 de setiembre de 1991, no. 93 de las 15 horas 30 minutos del 28 de agosto de 1996, no. 86 de las 15 horas del 19 de agosto de 1998 y no. 318 de las 9 horas del 19 de mayo del 2004. No obstante, con su nueva integración, y luego de una profunda reflexión del punto, llega a un criterio distinto al referido. La naturaleza y objeto de las normas del tipo aludido, en los términos ya expuestos, así como su régimen jurídico, no implica ni justifica que deban ser interpretadas con un prisma diferente al de las otras disposiciones tributarias, sea, con criterios especiales, pues a fin de cuentas, se reitera, son todas componentes de un mismo sistema que busca, en su dimensión teleológica, la equidad en las cargas contributivas. Para ello es necesario, en algunos casos, implementar normas que en el fondo, busquen el cumplimiento de los diversos principios con los que el constituyente ha revestido el sistema fiscal. (...) No obstante, el principio de legalidad tributaria al que están sujetos, no puede constituirse en un condicionante válido que justifique una interpretación especial (restrictiva), sino que debe ser ponderado en su correcta dimensión, esto es, solo por vía legal pueden crearse, su fuente de origen debe reunir las condiciones señaladas en el numeral 62 del citado Código y solo surten efectos si ocurre el hecho que ha sido preestablecido para su ocurrencia. Por tanto, la legalidad tributaria así vista, no es justificante de una consideración restrictiva de las gracias fiscales."*

VII. Ahora bien, debe aclararse, esa postura de interpretación restrictiva no encuentra base en el denominado principio de legalidad de las normas tributarias de beneficios. Este principio encuentra su fundamento constitucional en el mandato 121 inciso 13 de

la Carta Magna que asigna a la Asamblea Legislativa la atribución exclusiva de *“establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar las municipales.”* Este postulado, se encuentra demás desarrollado en los preceptos 5 y 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a fin de fijar de manera precisa y diáfana los alcances y cobertura del citado postulado. Así, en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se dispone con claridad: *“En cuestiones tributarias solo la ley puede: a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo; b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; (...)”* En el caso de las exenciones, el artículo 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en su párrafo primero señala: *“La ley que contemple exenciones debe especificar las condiciones y los requisitos fijados para otorgarlas, los beneficiarios, las mercancías, los tributos que comprende, si es total o parcial, el plazo de su duración, y si al final o en el transcurso de dicho período se pueden liberar las mercancías o si deben liquidar los impuestos, o bien si se puede autorizar el traspaso a terceros y bajo qué condiciones.”* Lo anterior supone, la norma tributaria que fije beneficios fiscales, debe ser clara en su contenido, de manera que fije de manera diáfana el sujeto a favor de quien se emite, tributos exonerados, y demás elementos sustanciales que el citado precepto 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios exige. Sobre el alcance de ese principio de reserva de ley puede verse de Sala Primera el fallo No. 5 de las 15 horas 30 minutos del 5 de enero del 2000, o bien, los votos Nos. 8271-2001, 8580-2001 y 5504-2002, todos de la Sala Constitucional, que detallan el carácter relativo del citado principio de reserva de ley tributaria. Según lo ha señalado la Sala Primera, la reserva de ley en las normas de beneficios tributarios se sustenta en la que las disposiciones de esta clase son las que se conocen como mandatos con presupuesto de hecho exclusivo, lo que implica, la imposibilidad de crear exenciones por mecanismos de integración, particularmente, la analogía, lo que en definitiva, es una forma diversa a la propia interpretación. En el precitado fallo 399-2006, ese alto Tribunal sobre el tema tratado dispuso: *“Ahora bien, esta última característica aludida (se refiere a la prohibición de analogía) supone que las exenciones y beneficios tributarios solo pueden concederse si el hecho concreto que se invoca, corresponde al supuesto fáctico de la norma autorizante y su otorgamiento es factible acorde al parámetro fijado por el legislador en la fuente de su creación. Por ende, cuando la norma imponga de forma clara e indubitable condiciones concretas para el disfrute o recepción de los efectos benevolentes del régimen fiscal, en su aplicación estos parámetros no podrán ser eludidos en tanto son parte inexorable del hecho condicionante que el ordenamiento ha fijado. Así visto, el efecto condicionado se producirá, cuando esos presupuestos fácticos estipulados en el mandato se hayan satisfecho. De este modo, el juzgador debe analizar en cada caso, con el cuidado de rigor, si el supuesto de hecho propuesto por el sujeto pasivo encuadra y coincide con el hecho exento dispuesto por la norma que prevé el beneficio, dentro de su contenido material. En esta confrontación, en tesis de*

principio, resulta improcedente ampliar los efectos de la norma a extremos que ella no contempla, ni que deriven de su contenido, como igualmente inviable por imperio de ley lo son las prácticas analógicas en este tipo de situaciones, pues surge el riesgo de incorporar dentro del hecho exento, supuestos que no contempla la ley, lo que atentaría contra el precitado principio de reserva legal que impera en estos campos.” Ergo, las norma de beneficios deben contener un detalle claro y preciso de sus alcances. Sin embargo, no en pocas ocasiones la norma no tiene un sentido claro, sino que permite diversas comprensiones.

VIII. Ahora bien, con todo y esa apertura, es claro, lo anteriormente expuesto, no supone, ni por asomo, una carta abierta que permita sostener una suerte de regla general de interpretaciones extensivas, ampliativas o bien finalistas frente a las normas de beneficios tributarios. Se insiste, la norma tributaria, incluso la de exenciones, debe interpretarse con arreglo a los mecanismos normales de interpretación, según corresponda en cada caso contexto. Para ello, hay que tener claridad, cualquier práctica interpretativa ha de partir del contexto gramatical de las normas. Esto no implica que la comprensión de la norma sea en todos los casos dentro de la forma denominada "interpretación literal". Por el contrario, la norma como expresión de lenguaje (jurídico en este caso) constituye a su vez el punto a partir del cual el operador jurídico inicia su ejercicio analítico frente a casos reales en los que ha de ser aplicada, pero a su vez, consiste en el límite de la decisión de ese intérprete autorizado (en razón de que su decisión busca la solución de un caso concreto mediante la aplicación de la norma analizada). La validez de las eventuales interpretaciones respecto de determinado canon se encuentra condicionada a la posibilidad de sustentar ese sentido u orientación comprensiva en el ámbito de permisibilidad gramatical de la norma. El derecho consiste en un lenguaje (con pretensiones de tecnicidad) dentro del cual, ciertos términos ostentan algún grado de especialización "técnica" y que guardan algún grado de comprensión común dentro de los operadores jurídicos, producto de la connotación convencionalista de ese lenguaje. Con todo, es claro que dado el carácter polisémico del lenguaje, un mismo término, frase o norma, puede tener un sentido diverso según se trate de quien se aboque a interpretarla. En esos casos en que el término no resulta conceptualmente unívoco, cada intérprete busca la comprensión de lo que en su caso particular considera el verdadero sentido de la norma y por ende, la forma en que ha de aplicarse en el caso concreto. Se insiste, dentro de esa dinámica, como primer paso en esa tarea hermenéutica, es indispensable ingresar a definir si la posición postulada por determinado intérprete es factible dentro del ámbito gramatical. Es decir, es necesario precisar los posibles sentidos jurídicos del precepto normativo. Desde ese plano, si la posición postulada atiende a un ánimo finalista, pero no encuentra respaldo en la composición gramatical de la norma, debe distinguirse lo que la norma permite de lo que el intérprete desea como regulación. Ciertamente la labor del agente jurídico es

aplicar el derecho en la realidad (*law in action*) a los casos concretos que conozca, para lo cual, es innegable, la aplicación del derecho es una opción que ese intérprete realiza de los sentidos posibles de la norma. No obstante, se reitera, los marcos finalistas solo son viables en la medida en que la norma (como expresión de lenguaje), permita diversos sentidos posibles. En el presente caso, resulta relevante la consideración del supuesto de hecho (hecho condicionante) previsto en el artículo 44 inciso cuarto numeral a) de la Ley No. 7762 en cuanto indica:

“4. El concesionario estará exonerados del pago de los siguientes impuestos: a) Derechos arancelarios de importación, selectivo de consumo, impuesto de ventas y cualquier otro impuesto tanto para compras locales como para la importación de los bienes necesarios para ejecutar la concesión, siempre que queden incorporados a la obra o sean directamente necesarios para prestar los servicios, conforme a las previsiones del cartel. Cuando se presenten condiciones nacionales de igualdad de precio, calidad y oportunidad de abastecimiento, a los bienes antes descritos no se les otorgarán exoneraciones de impuestos de importación.” En el oficio DGH-322-2009 del 30 de abril del 2009, la Dirección General de Hacienda señala, la norma objeto de comentario estatuye la posibilidad de adquirir beneficios fiscales para el desarrollo de la obra, a efectos de exonerar bienes necesarios para la ejecución de la concesión, sea que estos se adquieran en el mercado nacional o se importen, para ser empleados en la concesión. Para la Administración Tributaria, de la lectura de la norma en análisis no se desprende la posibilidad de exonerar los servicios que se requieran para llevar a cabo la obra. Se indicó, si bien en el hecho generador del impuesto sobre las ventas se incluye la compra de bienes o servicios, el artículo 44 de la Ley No. 7762 no establece la exoneración de servicios, sino solo de bienes. Igual criterio sostuvo el Tribunal Fiscal Administrativo en la resolución No. 140-2011-P de las 11 horas 15 minutos del 25 de marzo del 2011. Ahora bien, la norma objeto de análisis, a juicio de este Tribunal, tiene varias consecuencias de relevancia. Como primer aspecto, la norma establece una exención total de varios tributos, dentro de los cuales enuncia los derechos arancelarios de importación, selectivo de consumo, impuesto de ventas, así como cualquier otro impuesto, cuando se trate de adquisiciones de bienes necesarios para la construcción de la obra o prestación del servicio, como adelante se señalará. No obstante, la referencia a esos tributos en particular no permite suponer la liberación de pago de dichas cargas fiscales en cuanto a todas las manifestaciones de su correspondiente hecho generador, acorde a cada ley que les da creación. En efecto, si bien se refiere a tipología de impuestos respecto de los cuales, cabe una exención, la frase siguiente de la norma incorpora un elemento condicionante de los aspectos o supuestos respecto de los cuales, esos tributos se encuentran exentos, de modo que la disposición especial fija los términos en que cabe ese beneficio fiscal, que en esa medida solo sería aplicable a aquellos. Más simple, se exime de esos tributos solo en los casos en que el hecho generador sea congruente con el tratamiento particular y

especial que fija la Ley No. 7762. Desde ese plano, al margen de la discusión que pueda generarse en cuanto a las bondades o no del tratamiento normativo, tal y como estaba vigente a esa fecha (la de suscripción del contrato respectivo, tema no debatido), de cara a constituirse como una norma cuyo contenido se ajuste a los requerimientos y lógica misma del contrato de concesión de obra pública con servicios públicos, lo cierto del caso es que para estos efectos, ha de separarse el nivel deontológico de esa situación, del nivel ontológico, pues de lo que aquí se trata es de establecer los alcances de esa normativa y no de cuestionar lo que debería ser o debería regular el derecho. Pues bien, la norma señala que la exención de aquellos tributos lo es "*... tanto para compras locales como para la importación de los bienes necesarios para ejecutar la concesión, siempre que queden incorporados a la obra o sean directamente necesarios para prestar los servicios, conforme a las previsiones del cartel...*". Ciertamente, en una lectura parcial del precepto normativo, podrían surgir, en cuanto a esa frase, dos posibles comprensiones: a) por un lado, que la norma regula dos supuestos de hecho, el primero, compras locales, término que incluiría bienes y/o servicios; y por otro, internaciones de bienes necesarios para prestar los servicios. En esa línea interpretativa, la exigencia de incorporación a la obra o necesidad para la prestación de servicios, sería un requisito a satisfacer según se trate del supuesto de hecho, pues si la compra local es de bienes, la dispensa del deber material solo sería viable cuando se incorporen a la obra o sean necesarios para prestar el servicio, en tanto que la adquisición de servicios estaría exenta en la medida en que sean necesarios para prestar el servicio. De otro lado, en el caso de importación de bienes, deben satisfacer el requisito de incorporación física o necesidad. b) La segunda opción se refiere a que tanto las compras locales como las importaciones, solo se refieren exclusivamente a bienes, que para ser exentos, han de ser integrados a la obra o ser necesarios para prestar los servicios concesionados. No obstante, si se entiende la norma en su ámbito integral, es criterio de este Tribunal, la comprensión adecuada es la segunda expuesta. En efecto. Cuando la normativa refiere a las compras locales o a la importación, lo hace en referencia a los bienes necesarios para ejecutar la concesión. No se incorpora allí gramaticalmente dos supuestos, independientes uno del otro. Por el contrario, la norma establece dos supuestos de hecho, sea, compras locales o importaciones, empero, vincula ambas hipótesis a la adquisición de bienes como se ha señalado. Nótese que en esa línea de lectura, de seguido la norma señala que aún esa adquisición, la exención solo es pertinente en la medida en que esas compras o importaciones satisfagan el criterio bien de integración física, bien de necesidad. Incluso, si se continúa con la lectura, el precepto señala con claridad, "*cuando se presenten condiciones nacionales de igualdad de precio, calidad y oportunidad de abastecimiento ,a los bienes antes descritos no se les otorgarán exoneraciones de impuestos de importación.*"

Si bien se alude con exclusividad a los impuestos de internación, lo cierto del caso es que el mandato refiere una vez más a bienes, los que califica como "*antes descritos*".

IX. Lo anterior supone, desde la óptica de este cuerpo colegiado, una referencia lógica en la unidad de la norma en cuanto a que "*los bienes antes descritos*" se refiere a los que sean adquiridos por compras locales o importaciones, lo que no incluye detalle de servicios adquiridos. Por demás, el condicionamiento de incorporación física o necesidad, en el contexto de la norma, solo es factible respecto de bienes, siendo un elemento más que se ha tenido en consideración. Es decir, esa expresión permite a esta Cámara concluir, esa referencia se realiza respecto de bienes, no incluyendo a los servicios, por lo que dentro de las implicaciones del principio de reserva de ley en materia de exenciones tributarias (art. 62 CNPT) la ausencia de incorporación de ese presupuesto de hecho, no posibilita tenerlo como comprendido dentro del parámetro de aplicación de la norma. Complementariamente, el análisis integral del inciso 4) del artículo 44 de la Ley No. 7762 permite sostener esa postura. En efecto, el inciso a) se refiere a bienes que hayan sido comprados localmente o importados, que se incorporen a la obra o sean necesarios para prestar los servicios. El inciso b) alude a adquisición de equipos directamente requeridos para la construcción de la obra, su mantenimiento o prestación del servicio público, bienes los cuales, serán introducidos bajo un régimen de importación temporal. El inciso c) alude a bienes internados bajo la modalidad de importación temporal, que una vez finalizada la etapa de construcción de la obra, su mantenimiento o prestación del servicio objeto de concesión, deban ser re-exportados o nacionalizados. Finalmente, el inciso d) de ese numeral 4 del artículo 44 de la Ley No. 7762 aclara, los bienes, equipos y materiales importados o comprados localmente con exoneración, solamente podrán ser empleados en la concesión, so pena de multa por incumplimiento. Si se analiza con detalle y de manera unitaria la norma, se evidencia la univocidad en cuanto al tratamiento fiscal favorable, se refiere a los bienes que sean adquiridos para cumplir con el objeto contractual, bienes a los cuales la norma otorga un régimen tributario benevolente, en la medida en que sean necesarios para cumplir con el objeto de la contratación, sea por integración física o necesidad, ergo, por la vinculación que ostentan con la obra y servicio público. La lectura completa del precepto, se insiste, lleva a entender que la exoneración de los impuestos a los que se ha hecho referencia, se direcciona a los bienes únicamente. Desde este plano de examen, este Tribunal respeta, más en definitiva no comparte la posición de la firma accionante en cuanto afirma, la referencia al hecho generador de los impuestos sobre los que recae el beneficio fiscal, supone que al estar dentro del hecho imponible del impuesto sobre las ventas la compra de bienes o servicios, ello justifica que la exoneración de la Ley No. 7762 recae también sobre servicios. No se pone en duda que dentro del hecho generador del tributo sobre las ventas, acorde a los ordinales 1, 3, 11, 12 y 14 de la Ley No. 6826, se encuentre tanto la compra de bienes como adquisición de servicios. Sin embargo, como se ha expuesto, la norma

especial que fija el régimen de beneficios fiscales para los contratos de concesión de obra pública con servicios públicos, alude a la compra de bienes, no así a la adquisición de servicios como presupuesto condicionante del otorgamiento del beneficio fiscal. Incluso, en el contexto de aquellas disposiciones, se distingue, para efectos del hecho generador, base imponible y mecanismo de determinación del tributo, entre la venta (compra) de mercancías, de la prestación de servicios. De ese modo, al referirse a compras la citada normativa (Ley No. 7762) ha de entenderse que se trata de compras de bienes, más no de adquisiciones de servicios. Lo opuesto sería permitir la aplicación analógica de un tratamiento fiscal que realiza la Ley del Impuesto General sobre las Ventas al caso de la Ley No. 7762, mecanismo de integración normativa que se encuentra vedado en la materia tributaria para la creación de tributos o exenciones, en orden a lo estatuido por el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. De ese modo, la posición de la Administración Tributaria en los actos cuestionados no evidencia irregularidad alguna, en la medida en que, en lo medular, establecen la improcedencia de conceder el beneficio fiscal objeto de análisis a los servicios adquiridos. La inclusión exclusiva de bienes (no de servicios) en el artículo 44 de la Ley No. 7762, ya fue sostenida en el fallo No. 255-2011 de las 15 horas 15 minutos del 06 de mayo del 2011, de la Sección IV de este Tribunal Contencioso Administrativo. Para ello no es óbice lo regulado en la cláusula 10.19 del contrato de concesión, siendo que lo allí expresado constituye una reiteración de lo que al efecto establece el ordinal 44 inciso 4 subinciso a) de la Ley No. 7762, en la medida en que aquella disposición contractual reconoce los beneficios tributarios que esa última norma aludida establece. En todo caso, comparte este Tribunal lo señalado por el Estado en cuanto a la primacía de la Ley No. 7762 sobre cualquier otra disposición de menor rango que fije cuestiones antagónicas con esa regulación. En todo caso, no se observa que el contrato incluya cuestión diversa al contenido de la citada ley. En consecuencia, en cuanto a lo analizado arriba, no existe disconformidad sustancial con el ordenamiento jurídico que deba declararse.

X. Sobre la confusión alegada y la distorsión económica del contrato. En otro orden de argumentos, la accionante reprocha que de gravarse las adquisiciones de servicios útiles y necesarios para la obra, se entraría en el sin sentido de gravar cuestiones que en definitiva deben ser asumidas por el Estado, como titular de la obra pública condicionada. Frente a este alegato de confusión como medio de extinción de la obligación tributaria, el oficio DGH-322-2009 señaló, lo que determina el nacimiento de la obligación tributaria del impuesto general sobre las ventas no es la posesión o propiedad de la obra pública, sino la adquisición de bienes por parte de la concesionaria. Por su parte, el Tribunal Fiscal Administrativo, en el fallo 140-2011-P dispuso sobre este punto, no opera la confusión ya que los servicios contratados no son "*...bienes susceptibles de incorporación en los términos y condiciones previstos al efecto por la norma que regula la materia. (...)*" -folio 152 vuelto-. Este órgano

colegiado, luego de un análisis a fondo de las diversas alegaciones que se han presentado sobre este particular, considera, no opera la confusión alegada por la accionante. El numeral 35 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios fija como medios de extinción de la obligación fiscal el pago, compensación, confusión, condonación y prescripción. En el caso concreto de la confusión, el artículo 49 de esa misma codificación entiende por tal instituto: "*Hay extinción por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos afectos al tributo, quede colocado en la situación del deudor.*" No obstante, en el caso de marras no se observa la concurrencia de los presupuestos que dan cabida a la confusión. Como bien señala el Estado, el hecho generador de la obligación tributaria en el impuesto de ventas, no es la titularidad o uso de la obra pública contratada, sino la adquisición de servicios por parte de la concesionaria. En el caso de la compra de bienes, como se ha señalado, en la medida en que sean necesarios para la construcción de la obra, la prestación del servicio, o se incorporen físicamente a la obra pública, estarán exentos del citado tributo (o cualquier otro que sobre ellos recaiga por ese concepto), por lo que no se presenta la ilogicidad que acusa la demandante. En lo servicios, se insiste, esa incorporación no se presenta, por imposibilidad material, por lo que dada la comprensión del hecho generador que se produce en esas adquisiciones de servicios, no puede entenderse que el Estado dada la titularidad de la obra pública, adquiera el papel de acreedor y de deudor de la obligación, de manera simultánea. En consecuencia, el reproche no resulta atendible. Por otro lado, en cuanto al alegato de que al no reconocerse la exención de servicios adquiridos, necesarios para la ejecución del contrato, se produce una distorsión financiera en el equilibrio del contrato cabe señalar lo que de seguido se expone. La ponderación de si en este caso se ha vulnerado o no el equilibrio económico y financiero del contrato es un tema que solo podría abordarse a partir de la ponderación de situaciones de hecho concretas y particulares, no así en una situación hipotética y de carácter genérico. En materia de contratación administrativa, la Sala Constitucional ha sido reiterativa en la concurrencia de un principio irrenunciable de equilibrio económico contractual, tesis que ha mantenido, entre muchos, en los fallos 998-98, 6432-98, además de estar expresamente reconocido en el numeral 18 de la Ley de Contratación Administrativa, preceptos 17 y 41 de la Ley de Concesión de Obra Pública con Servicios Públicos. En el caso concreto del contrato de A. S.A. sobre la carretera San José-Caldera, ese derecho se reconoce en la cláusula 10.09. Desde este plano, no resulta factible declarar un derecho genérico de la empresa de obtener, por el criterio sostenido por la Administración Tributaria, un ajuste financiero del pacto. Es dentro de otro proceso, y con el aporte de las probanzas de impacto e incidencia financiera, que deberá analizarse la procedencia o no de un desajuste de tal naturaleza, para lo cual, evidentemente, ha de ponderarse la incidencia de lo que en este proceso se resuelve de cara a establecer la legitimidad o no de un reproche semejante. Así las cosas, como proposición en abstracto, no puede ser amparada por

este Tribunal. En consecuencia, debe disponerse el rechazo de la demanda al no determinar la existencia de causas de invalidez dentro de la posición mantenida por el Estado en los actos cuestionados.

XI. Sobre las defensas opuestas. Corolario. La representación del Estado opuso la defensa de falta de derecho. Esta excepción debe ser acogida al haberse establecido la validez de las conductas cuestionadas en esta contienda judicial. En consecuencia, debe declararse sin lugar la demanda incoada por la entidad denominada A. S.A. contra el Estado.”

9. Principio de Legalidad de la Tributación

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección III]^{xii}

Voto de mayoría

III. Desde el punto de vista de la doctrina del Derecho Tributario, sus principios más importantes son: a.) el de legalidad de la tributación, conocido también como reserva de ley; o lo que es lo mismo, la exclusiva regulación de la actividad tributaria por la ley formal; b.) el principio de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas, que alude a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en análogas situaciones (concepto relacionado más con la materialidad, que con la formalidad), este principio permite la formación de distintas categorías, en la medida que éstas sean razonables, lo que a su vez exige que sea con total exclusión de discriminaciones; c.) el de generalidad, que implica que no deben resultar afectadas con el tributo, personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquieren carácter persecutorio o de discriminación odiosa o ilegítimamente. Dicho de otra forma, el tributo debe estar concebido de tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador, será sujeto del impuesto. Para el caso concreto, no hay duda que el tributo fue autorizado por una ley y lo que procede es analizar si la diferencia alegada por la accionante y que proviene de la ley de patentes referida, es razonable o si por el contrario, crea una discriminación arbitraria con ella.

IV. Del examen de la ley número 7164 del trece de junio de mil novecientos noventa, se desprende que la causa del impuesto de patentes del cantón de Buenos Aires, es clara y no ofrece ninguna dificultad en su análisis, como cualquiera otra ley municipal similar. Cuando se alude a la causa, hablamos de la necesaria explicación, del motivo económico-político o político-social, es decir, el interés general que mueve a la administración de los intereses y servicios locales (artículo 168 de la Constitución Política), a dictar la norma tributaria y que en este caso, es promover el pago de todo particular que ejerza actividades lucrativas, como contribución a los gastos del Gobierno local. Concebido como impuesto que grava el ejercicio de una actividad

lucrativa, la base de este tributo, debe ser, en principio, general, como ha quedado afirmado en el considerando anterior; [...]

V. [...] las leyes que regulan este tipo de impuesto pueden contener distintos hechos generadores e incluso, gravar la actividad productiva, entre otros presupuestos. Esta conclusión se deriva de la correcta interpretación de las normas que regulan la institución de este tributo en el Código Municipal que en su artículo 98, dispone que **"nadie podrá abrir establecimientos dedicados a actividades lucrativas o realizar comercio en forma ambulante, sin contar con la respectiva licencia municipal"**, y en el artículo 96 idem, que señala que todas las actividades lucrativas, sujetas a licencia, deben pagar el impuesto de patente. **De estos textos se desprende que las actividades lucrativas son legalmente susceptibles de ser gravadas con un tributo o impuesto de patente, quedando a criterio de la administración municipal, la estructuración de los elementos de la obligación tributaria** [...]" (El resaltado no es del original.)

VII. DE LAS EXONERACIONES TRIBUTARIAS EN EL ORDENAMIENTO COSTARRICENSE.-

En tanto de la argumentación de ambas representaciones se incurre en imprecisión del concepto como tal de las exoneraciones tributarias, se estima necesario clarificarlo. En efecto, la exención constituye una situación jurídica objetiva, integrada en el instituto tributario, que produce un efecto desgravatorio especial, a consecuencia de preceptos legales positivos y expresos, en tanto puede tener dos efectos jurídicos fundamentales: o impide el nacimiento de la obligación tributaria -que es lo que conocemos como la exención total, o reduce la cuantía del tributo -exención parcial- a través de bonificaciones o deducciones. Así, se está ante una exención cuando una norma legal afecta, ya sea el elemento subjetivo u objetivo del hecho imponible, o los elementos de cuantificación del tributo, ya sea en la base imponible (deducciones o reducciones) o en el tipo de gravamen. En este sentido, la teoría clásica en esta materia (Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Editorial Civitas. Décima Edición. Madrid. España. p. 136), define las exoneraciones como una **dispensa legal de la obligación tributaria**, sea como la derogación de la obligación de pago, no obstante producirse el hecho imponible, que es el efecto que producen, sea la excepción de la obligación de contribuir con los gastos públicos a determinados sujetos (exoneración subjetiva), o a determinadas situaciones o hechos (exoneración objetiva). Por ello, la exención tributaria tiene lugar cuando una norma de rango legal contempla que en aquellos supuestos expresamente previstos por ella, no obstante producirse el hecho imponible, no se desarrolla su efecto principal: el deber pagar el tributo u obligación tributaria. De tal forma que la estructura de la exoneración tributaria se caracteriza por contener un único mandato manifestado por dos preceptos, primero la sujeción, y de seguido, la exención; **de manera que la obligación tributaria nace, pero no es exigible**. Así, queda claro que la esencia de esta concepción es que la exención no afecta el momento de nacimiento de la obligación,

sino el de su exigibilidad. En consecuencia, **existe una separación neta entre el hecho generador de la obligación tributaria**, que de acuerdo con el artículo 31 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación y **el presupuesto de hecho de la exención**, cuya realización determina la no exigibilidad de la obligación derivada del hecho generador. Corolario de lo anterior, es que la exención es independiente del hecho generador, por lo que puede nacer antes o después de su realización. Lo anterior resulta de fácil comprensión, en la forma en que fue prevista en nuestro ordenamiento jurídico, cabalmente en el artículo 61 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, con la siguiente definición:

"Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria."

De lo dicho queda claro, **no puede confundirse la "exoneración" con la "no sujeción"**, en tanto ésta última se refiere a la no realización del hecho imponible descrito en la norma tributarias, es decir, no nace la obligación del pago de la carga tributaria. En nuestro ordenamiento jurídico tributario, al tenor de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la determinación de las exoneraciones está reservada a la ley formal y material, esto es, mediante los procedimientos previstos por la propia Constitución Política y el Reglamento de la Asamblea Legislativa, a cargo de los diputados del indicado Poder de la República. Así, la exención es, pues, la dispensa del pago de un tributo debido por disposición expresa del legislador, debiendo, en consecuencia, la ley especificar las condiciones y requisitos para su otorgamiento, los tributos que corresponden, si es total o parcial y, en su caso, el plazo de duración.

VIII. DE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA ACTIVIDAD QUE REALIZA CORREOS DE COSTA RICA SOCIEDAD ANÓNIMA.-

Con fundamento en la Ley de su creación, número 7768, del veinticuatro de abril de mil novecientos noventa y ocho, Correos de Costa Rica se constituye en una entidad pública bajo la forma de sociedad anónima, cuyo *"patrimonio y capital social le pertenecen íntegramente al Estado"* (artículo 2). Es así como la actividad que despliega, dispone que se regirá por esa ley y sus reglamentos, el Código de Comercio, el Código Civil, el Código de Trabajo y las normas conexas, y agrega que *"Todos los servicios postales que operen en el país estarán sujetos a los convenios internacionales postales y de telecomunicaciones ratificados por Costa Rica, las disposiciones de esta ley, las leyes conexas y los reglamentos que se dicten sobre esta materia"* (artículo 3). Adicionalmente, resulta de trascendencia para este asunto, lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley de referencia que literalmente dice:

"Será obligación del Estado prestar en todo el territorio nacional por medio de Correos de Costa Rica el servicio social de comunicación postal declarado servicio público, en

virtud de esta ley y regulado por la Ley de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos, No. 7593, del 9 de agosto de 1996. Este servicio comprenderá, únicamente, las cartas clasificadas como correspondencia "LC" según el convención de la Unión Postal Universal."

Correlativamente, en el numeral primero de la Ley de referencia (número 7768), se declara *"de interés público la actividad postal."* Consecuentemente, debemos remitirnos a la definición de **servicio público**, entendiendo por tal, aquella actividad dirigida a la satisfacción de una necesidad general, que es de interés público y está sujeta a un régimen especial. En nuestro ordenamiento jurídico, los servicios públicos sólo se pueden crear por ley. Es así como al tenor del numeral 12 de la Ley General de la Administración Pública, del que se deriva el principio de regulación mínima legal, en esta materia la ley debe definir el sujeto y el fin:

"1. Se considerará autorizado un servicio público cuando se haya indicado el sujeto y el fin del mismo. En este caso el ente encargado podrá prestarlo de acuerdo con sus propios reglamentos sobre los demás aspectos de la actividad, bajo el imperio del Derecho.

2. No podrán crearse por reglamento potestades de imperio que afecten derecho del particular extraños a la relación de servicio. "

La doctrina nacional y jurisprudencia establecen como elementos definitorios del servicio público los siguientes: a.) la actividad es de interés general; b.) el interés es de carácter esencial para la vida; c.) mediante declaración de la Administración, se le dota de naturaleza pública; d.) la titularidad de su prestación le corresponde a la Administración Pública; de manera que los particulares requieren una habilitación para poder suplir a ésta, manteniendo la Administración sus poderes de control y fiscalización, ya que ésta responde en último término por la prestación; e.) corresponde a la Administración fijar las condiciones de la prestación; y f.) la prestación de todo servicio público debe estar destinada a satisfacer las necesidades de los usuarios. Ahora bien, conviene recordar que **toda prestación de servicio público se rige conforme a los principios establecidos en el artículo 4 de la Ley General de la Administración Pública**; que literalmente dispone:

"La actividad de los entes públicos deberá estar sujeta en su conjunto a los principios fundamentales del servicio público, para asegurar su continuidad, su eficiencia, su adaptación a todo cambio en el régimen legal o en la necesidad social que satisfacen y la igualdad en el trato de los destinatarios, usuarios o beneficiarios." (El resaltado no es del original.)

En aplicación de dichos principios, no resulta legítima la interrupción en la prestación de los servicios públicos, de manera que son prohibidos la huelga y paro en servicios

públicos esenciales; la prestación debe hacerse con regularidad (sujeción al bloque de legalidad), puntualidad y calidad y sin discriminación alguna. La eficiencia supone la obtención de los fines, **al menor costo**, lo que supone planificación, evaluación, rendición de cuentas, simplicidad, sin procedimientos alambicados, celeridad, acertada.

IX. INCONFORMIDAD CON EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA ACTUACIÓN MUNICIPAL IMPUGNADA.-

Es en atención a la forma como está conceptualizada la actividad que despliega Correos de Costa Rica, no obstante que se trata de una sociedad anónima, y como tal, en principio su actividad se desarrolla conforme a las reglas del Derecho Mercantil, ello no es así tratándose de la comunicación postal, la cual, no sólo ha sido declarada de interés público, sino como servicio público social, y como tal, debe ser realizada conforme a los principios que rigen este instituto, entre ellos, el más importante para la solución de este conflicto, el de la *“prestación del servicio al costo”* ; lo que implica, que, la sociedad anónima Correos de Costa Rica, no puede generar lucro en la realización de esta actividad. Así, esta sola condición hace que no se pueda hablar en este caso, de una exoneración, como vienen alegando y entendiendo los intervinientes, sino que se está ante la figura de la **no sujeción**, es decir, no se genera, para esta actividad, el hecho generador dispuesto, tanto en el artículo 79 del Código Municipal como del primero y 15 de la Ley de Patentes Municipales de Abangares. Respecto del primero, es claro al establecer que: *“**Para ejercer cualquier actividad lucrativa, los interesados deberán de contar con licencia municipal respectiva, la cual se obtendrá mediante el pago de un impuesto. Dicho impuesto se pagará durante todo el tiempo en que se haya ejercido la actividad lucrativa o por el tiempo que se haya poseído la licencia, aunque la actividad no se haya realizado.**”* (El subrayado no es del original.) De manera coincidente, el artículo primero de la Ley de Tarifa de Impuestos Municipales de Abangares, del veinte de mayo del año dos mil dos, dispone como hecho generador expresamente:

*“**Obligatoriedad del pago del impuesto** . Las personas físicas o jurídicas que se dediquen al ejercicio de cualquier actividad económica en el cantón de Abangares, así como aquellos que ejerzan profesiones liberales, además de los que comercialicen productos de actividades agrícolas, ganaderas, avicultura, acuicultura, silvicultura y cualquier otra actividad lucrativa que se realice en el cantón, estarán obligadas a pagar un impuesto de patentes, conforme a esta Ley. ”*

Por su parte el artículo 15 de la Ley de referencia, al especificar cuáles actividades económicas están sujetas al pago de la patente, concretamente respecto de la prestación de servicios comprende únicamente a las siguientes;

*Artículo 15.—**Actividades afectas al impuesto.**Todas las actividades económicas que seguidamente se señalan, comprendidas en la clasificación internacional de actividades*

económicas, pagarán conforme a los artículos 4 y 5 de esta Ley. Además, las cooperativas que comercialicen servicios o productos de distinta naturaleza. ...

*d) **Servicios:** Incluye el transporte, el almacenaje, las comunicaciones, los establecimientos de esparcimiento y los de enseñanza privada, excepto los semioficiales, barberías, estacionamientos, agencias, representantes de casas extranjeras, bancos privados, salas de belleza, agencias de viajes, agencias de publicidad, arrendamientos o alquiler de tres o más unidades (hoteles, apartamentos, casas de habitación, oficinas y edificios), la correduría de bienes inmuebles. ” (Así reformado el inciso anterior de acuerdo con la anulación parcial ordenada por resolución de la Sala Constitucional número 18141-2009, del veintisiete de noviembre del dos mil nueve.)*

Nótese que no comprende la prestación del servicio público social de comunicación postal. De la integración de la normativa de referencia, lógicamente al no haber lucro, no se genera el hecho generador para esta actividad, y en consecuencia, no hay sujeción tributaria.

X. CONCLUSIÓN. En virtud de todo lo expuesto, se arriba a la conclusión de que no resulta legítimo el cobro de patente de la Municipalidad de Abangares a la actividad desplegada por Correos de Costa Rica Sociedad Anónima, únicamente respecto de la prestación del servicio social de comunicación postal, por mandato legal se está ante una no sujeción de dicho tributo. Por ello, debe anularse la resolución impugnada, a saber, de las ocho horas del veintidós de setiembre del dos mil diez; y por conexidad y consecuencia, las siguientes actuaciones: la resolución del dieciséis de diciembre del dos mil nueve, dictada por el Inspector General de Patentes de esa corporación local; el oficio OF-PAT-94-2010, del dieciséis de setiembre del dos mil diez, dictada por el mismo funcionario y la resolución del Alcalde de las ocho horas del veinticinco de octubre del dos mil diez, del Alcalde. Respecto de las dos últimas, advierte este Tribunal una ilegalidad adicional. Conforme al numeral 136 de la Ley General de la Administración Pública, se impone la fundamentación de las decisiones administrativas en varios supuestos, entre ellos, cuando se resuelvan impugnaciones; lo que no se da en las decisiones. Nótese que en ellas no hay más que una simple mención de que se rechaza el recurso de revocatoria, pero sin explicar el razonamiento de esa decisión. Por no existir ulterior recurso, procede dar por agotada la vía administrativa.”

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 ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE. **Constitución Política de la República de Costa Rica** del siete de noviembre de 1949. Vigente desde: 08/11/1949. Versión de la norma 15 de 15 del 22/03/2012. Publicada en: Colección de leyes y decretos: Año: 1949. Semestre 2 Tomo 2. Página: 724.

ⁱⁱ ASAMBLEA LEGISLATIVA. Ley 4755 del tres de mayo de mil novecientos setenta y uno. **Código de Normas y Procedimientos Tributarios**. Vigente desde 03/05/1971. Versión de la norma 11 de 11 del 10/09/2012. Publicada en: Gaceta No 117 del 04/06/1971, Alcance 56 y Colección de Leyes y Decretos Año: 1971, Semestre: 1, Tomo: 2, Página 782.

ⁱⁱⁱ SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 5015 de las catorce horas con cincuenta y tres minutos del doce de mayo del dos mil cuatro. Expediente: 01-007282-0007-CO.

^{iv} SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 9170 de las dieciséis horas treinta y seis minutos del veintiocho de junio del dos mil seis. Expediente: 05-002584-0007-CO.

^v SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 7813 de las quince horas y un minuto del quince de junio del dos mil once. Expediente: 10-013354-0007-CO.

^{vi} SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 4569 de las catorce horas con treinta minutos de veintiséis de marzo de dos mil ocho. Expediente: 08-003439-0007-CO.

^{vii} SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 1507 de las doce horas y veinticuatro minutos del cuatro de febrero del dos mil once. Expediente: 10-010647-0007-CO.

^{viii} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEXTA. Sentencia 89 de las quince horas con cincuenta y cinco minutos del veinticinco de junio de dos mil trece. Expediente: 11-005536-1027-CA.

^{ix} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEXTA. Sentencia 26 de las ocho horas del catorce de febrero de dos mil trece. Expediente: 12-001520-1027-CA.

^x TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEXTA. Sentencia 247 de las quince horas con treinta minutos del dos de noviembre de dos mil doce. Expediente: 10-003543-1027-CA.

^{xi} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEXTA. Sentencia 128 de las siete horas con treinta minutos del veintisiete de junio de dos mil doce. Expediente: 10-003151-1027-CA.

^{xii} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN TERCERA. Sentencia 71 de las catorce horas con quince minutos del veintitrés de febrero de dos mil doce. Expediente: 10-003657-1027-CA.