



Jurisprudencia sobre la exoneración de impuestos a vehículos automotores

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Obligación Tributaria.
Palabras Clave: Vehículos, Exenciones, Reserva de Ley, Impuestos de inscripción.	
Sentencias Citadas: Sala Primera: 853-2012, 1175-2011.	
Trib. Cont. Adm. Sec.VI: 26-2013, 3926-2010, 1558-2010.	
Fuentes: Jurisprudencia.	Fecha de elaboración: 07/08/2014.

El presente documento contiene jurisprudencia sobre la exoneración de impuestos a vehículos automotores, se recopila jurisprudencia explicando temas como: el principio de reserva de ley y análisis sobre su relación con las exenciones, los impuestos sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves.

Contenido

JURISPRUDENCIA	2
1. 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	2
2. Prescripción de la obligación tributaria: Cómputo del plazo inicia con la inscripción de la venta a tercero del vehículo exonerado	12
3. Exoneración de impuestos a vehículos automotores: Alcances y análisis con respecto al principio de reserva de ley	14
4. Impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves: Decomiso de vehículo efectuado en proceso penal o depósito de placas en el Registro Nacional no constituyen causales de exoneración	18
5. Exoneración de impuestos a vehículos automotores: Improcedencia en caso de retiro de placas a consecuencia de una colisión	28

JURISPRUDENCIA

1. 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]¹

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 impostergables 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 estadió 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 causes 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 desentreneñar 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.”

2. Prescripción de la obligación tributaria: Cómputo del plazo inicia con la inscripción de la venta a tercero del vehículo exonerado

[Sala Primera de la Corte]ⁱⁱ

Voto de mayoría

“**IV.-** En lo medular, la casacionista apunta, el plazo prescriptivo debe contabilizarse a partir del hecho generador del tributo, que en su opinión se da con la inscripción del automotor. El Tribunal indicó, conforme al canon 10 de la Ley 7088 es obligación del adquirente del vehículo exonerado pagar el impuesto, para lo cual tiene además un “*deber de iniciativa*”, establecido en el ordinal 120 del CNPT, por el cual, debe informar a la AT sobre el hecho generador, si ese fuere el caso. Agregan los juzgadores, el impuesto sobre la transferencia de vehículos internados en el país con exoneración de impuestos, al ser materia de exoneraciones tributarias, posee reglas sobre la prescripción distintas a las establecidas para la determinación y cobro de tributos comunes. Argumentan, el automotor internado al país fue objeto de la emisión de un acto administrativo declaratorio de un derecho de exención o dispensa de la obligación tributaria, que conforme al mandato 47 de la Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones, no. 7293 (en adelante Ley 7293), mientras se encuentre vigente, suspende el inicio del plazo de la prescripción. Añaden, por ello, resulta inadecuada la tesis que externa la demandante, en cuanto a que el plazo extintivo debe computarse a partir de la fecha del traspaso del automóvil, -30 de enero de 2001-, data del hecho generador del tributo en cuestión, ya que, desde el 29 de abril de 1997, se había extendido por la Dirección General de Hacienda, Departamento de Exenciones, la nota de exoneración número 012264. Así, refieren, desde ese momento, el automotor placas 294023 ha contado con un acto administrativo que declaró el derecho de exención tributaria, el cual se ha mantenido vigente. Así, apuntan, conforme al numeral 47 de la Ley 7293, el plazo de prescripción se encontraba suspendido, hasta tanto se dictara una declaratoria de ineficacia de la **exoneración**, o se realizara el pago del tributo, según los términos indicados en los preceptos 37 y siguientes de la Ley 7293, hechos que en el presente caso, no se presentaron. Expresan los enjuiciadores, como el adquirente tampoco realizó el pago del impuesto adeudado, con base en el canon 120 del CNPT, el plazo de fenecimiento de la acción para reclamar el pago del tributo, inició en el momento cuando el contribuyente, por su deber de iniciativa, le informó a la AT la existencia de esa obligación tributaria. Concluyen, tal circunstancia sucedió en este caso, el 7 de abril de 2008, cuando la actora presentó ante la DGA, una solicitud para declarar prescrita la obligación tributaria sobre el vehículo placas 294023. Observa esta Sala, según los hechos tenidos por demostrados en el fallo recurrido, número 2 y 3, por escritura pública otorgada ante la notaria Gabriela

Patricia Porras Arias, a las 17 horas del 26 de enero de 2001, la actora adquirió el automotor placas 294023, vehículo que fue inscrito a su nombre en el Registro Nacional el 30 de ese mes y año. También se tuvo por probado, que el Registro consignó en el asiento de inscripción del automóvil, la falta de pago de los impuestos de nacionalización, al incluir nota indicando: "*NACIONALIZADO DEBE 30%*", hechos que además, no son controvertidos. En cuanto al cargo, la disposición 10 de la Ley 7088, establece el pago de un tributo respecto de automotores internados en el país con exoneración de impuestos. Dicho precepto, en su inciso c), dispone, que el porcentaje dispuesto en el inciso b), a saber, 30% del valor aduanero establecido en la póliza de desalmacenaje, debe pagarse cuando el automotor sea traspasado. Asimismo, refiere en sus incisos d) y f), que el Registro Público no inscribirá la transferencia de "*...ningún vehículo, si el adquirente no adjuntara la constancia de pago a los documentos de inscripción...*" Tal posición es conteste con lo establecido por el numeral 47 de la Ley 7293, Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones, el cual suspende el plazo de prescripción de la determinación y cobro de los tributos inicialmente dispensados, mientras se mantenga vigente el acto que al efecto confiere la exoneración. De lo anterior, resulta, en efecto, el hecho generador para el pago del impuesto que establece el artículo 10 de la Ley 7088, se produce en el momento del traspaso del vehículo originalmente exonerado. Con anterioridad a dicho evento, el plazo de prescripción se encontraba suspendido, no obstante, tal suspensión llega a su fin, conforme al artículo 10 de la Ley 7088, en el momento del traspaso. Ello, porque, conforme a la disposición de referencia, en el caso de interés, procedería cancelar el tributo, una vez celebrada la escritura pública de compraventa del bien y presentada ésta al Registro, órgano que actúa como ente recaudador. La norma 10 de cita, confiere al Registro Público, el carácter de entidad recaudadora del impuesto, competencia que le resulta obligatoria, al punto de imposibilitar la inscripción del vehículo a falta de pago del arancel de referencia. De lo expuesto, en criterio de esta Cámara, para el caso concreto, el inicio del plazo de la prescripción debe computarse a partir del momento cuando el Registro Público tuvo conocimiento del traspaso del automotor, pues es ese el momento en el cual, la Administración pudo reclamar el pago del tributo por haber sido puesta en conocimiento del hecho generador. Nótese que no obstante estar imposibilitado para ello, en virtud de la obligación dispuesta por ley que le impone el deber de recaudar el referido tributo, el Registro procedió a inscribirlo, dejando constancia sobre la falta de pago del impuesto correspondiente al 30% del valor arancelario. A partir de ese momento, la Administración responsable del acto, quedó informada no solo del hecho generador, sino también de su falta de pago. Si bien el precepto 120 del CNPT refiere que los contribuyentes deben cumplir por sí mismos las obligaciones tributarias derivadas del hecho generador, obligándoles adicionalmente a proporcionar la información necesaria para la determinación del tributo, es claro, que tal circunstancia tuvo lugar con el traspaso del automotor. Ello es evidente, conforme a la nota que se consigna en el asiento registral del auto placas 294023, por la cual indica que no fueron cancelados los impuestos que ordena el artículo 10 de la Ley 7088, quedando claro que tuvo conocimiento de la ocurrencia del hecho generador, tanto como de la falta de pago del tributo debido. Por consiguiente, la Administración tuvo conocimiento del hecho a partir de su presentación al Registro, por lo que es esa la fecha a partir de la cual da inicio el cómputo del plazo prescriptivo. Tomando en cuenta que el traspaso a favor de la actora del vehículo placas 294023, fue inscrito por el Registro Público el día 30 de enero de 2001, conforme al mandato 51 del CNPT, el plazo de prescripción para exigir el pago del tributo y sus

intereses, venció el 1° de enero de 2005, pues a esa data, habían transcurrido tres años, desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquél cuando el tributo debió pagarse. En consecuencia es claro que a la fecha en que la actora solicitó se declarara prescrito el cobro del impuesto ante la Administración, el 7 de abril de 2008, el plazo para reclamar el pago del tributo se había cumplido, por lo que procede acoger el cargo.”

3. Exoneración de impuestos a vehículos automotores: Alcances y análisis con respecto al principio de reserva de ley

[Sala Primera de la Corte]ⁱⁱⁱ

Voto de mayoría

“III.-Principio de legalidad tributaria. ...Los tributos y sus excepciones están cubiertos por el principio de reserva de ley, según el cual, corresponde al legislador, su creación, modificación y extinción. Este principio es denominado como “legalidad tributaria”. A nivel constitucional, encuentra su fundamento en la letra del numeral 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.” Dicha norma ha sido objeto de desarrollo legal, para establecer con claridad y precisión 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; (...)” Precepto que encuentra plena armonía con el canon 124 de la Ley General de la Administración Pública, en tanto dispone: “Los reglamentos, circulares, instrucciones y demás disposiciones administrativas de carácter general no podrán establecer penas ni imponer exacciones, tasas, multas ni otras cargas similares.” ...Esta Sala, por lo demás, en diversos pronunciamientos, con apoyo en las disposiciones 5 y 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ha sido enfática en respetar el principio de legalidad tributaria. Por tal motivo se ha destacado la imposibilidad de crear tributos o exenciones por vía distinta a la de la ley expresa (entre otras, no. 5 de las 15 horas 30 minutos del 5 de enero del 2000). Este postulado implica por ende no solo la unidad del sistema tributario en general, sino a la vez, la seguridad y certeza jurídica en materia impositiva, en tanto el contribuyente puede advertir y conocer con la debida antelación y con la precisión suficiente, el alcance y contenido de las obligaciones fiscales, lo que le resulta relevante para conocer el régimen de sujeción, hecho imponible, base de cálculo, tarifa, entre otros elementos del gravamen. Cabe precisar que además infiere un ámbito material, dentro del cual, se establecen los componentes del tributo que necesariamente, deben ser creados por ley expresa. Se trata de los componentes esenciales y determinantes del tributo, los que forzosamente, deben ser establecidos por el legislador. Entre estos elementos, se encuentran, de manera indefectible, el hecho generador, el sujeto pasivo, la base imponible, la tarifa del tributo, así como período de cobro, según sea progresivo o instantáneo. La intervención de la ley por ende, es imperiosa en todos aquellos puntos que afectan los derechos y garantías del particular frente a la Administración Tributaria. Escapan de su rigurosidad los componentes

meramente procedimentales, tales como mecanismos de recaudación, tramitación, entre otros. No obstante, en cuanto a la tarifa, el Tribunal Constitucional ha establecido la posibilidad de una delegación legislativa, claro está, mediante una ley que establezca de antemano los límites en que este ejercicio puede realizarse. Es el caso del impuesto selectivo de consumo. De allí que la reserva de ley referida pueda calificarse como "relativa", según lo ha ratificado en varios de sus pronunciamientos dicha Sala, entre otros en las resoluciones nos. 8271-2001, 8580-2001 y 5504-2002. Dentro de esta concepción, las exenciones y en general los beneficios tributarios, deben ser igualmente creados mediante ley, en la que corresponde incorporar, para claridad aplicativa, el supuesto de hecho o el hecho generador del beneficio fiscal. En esta dirección, el párrafo inicial del ordinal 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios dispone: "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."

IV.-Finalidad de las normas que disponen exenciones. La exención tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que en determinados supuestos expresamente previstos, no obstante producirse el hecho generador, no surge la obligación del sujeto pasivo de cancelar la obligación tributaria. Forma parte de los denominados "beneficios fiscales", los que suelen responder a una finalidad extrafiscal, o bien de estímulo a ciertas actividades. En muchas ocasiones, estos beneficios se sustentan en la lógica del principio de capacidad económica, o en otras razones que motivan la decisión del legislador. En este sentido, dentro de la doctrina tributarista se constituyen y así deben considerarse, como mecanismos y herramientas propias del entorno tributario. Constituyen vías que en el fondo pretenden y permiten, mediante condiciones estratégicas (que pueden ser temporales), el fomento, desarrollo o promoción de un determinado sector económico, de ciertas áreas de actividad, contextos sociales, o bien, la equiparación de las condiciones económicas para potenciar un estado de igualdad en la distribución de las cargas contributivas, a corto, mediano o largo plazo. En ocasiones, simplemente buscan evitar que el sistema tributario se torne confiscatorio. De ahí que resulten inviables cuando tengan por fin un beneficio injustificado, incompatible con su finalidad parafiscal o se aparten de criterios razonables y del sistema de valores propio de la Constitución Política. Así visto, su creación no es incompatible con los principios de igualdad, generalidad y el deber de contribuir con las cargas públicas que se desprende del numeral 18 de la Constitución Política, sino que son elementos que se complementan para lograr, en tesis de principio, un equilibrio y estabilidad en la situación fiscal del país en su dimensión integral. Es decir, en el fondo buscan el cumplimiento de esos postulados, mediante acciones que se orientan a constituir un sistema revestido por condiciones de equidad en términos de capacidad económica y desarrollo. Por ende, en su nueva integración, esta Sala considera que contrario al criterio hasta el momento sostenido en este campo, no constituyen estricto sensu, excepciones al deber de contribuir, sino partes de un sistema que disponen la dispensa del pago del impuesto, o bien otros beneficios, que integralmente considerados, buscan mejorar, en sentido global, el sistema impositivo en términos cuantitativos y cualitativos. Lo anterior mediante la dispensa total o parcial del pago del impuesto o la disminución de su base de cálculo, ergo, pueden recaer sobre la obligación tributaria en su plenitud, o bien, sobre la exclusión de aquella base de algunos componentes. Ante estas particularidades, su

manejo debe ser cuidadoso y cauteloso, pues su aplicación arbitraria puede hacer incurrir en afectaciones a los principios de generalidad y de igualdad, trastornando su propia finalidad.

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. En este sentido, el numeral 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios 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.” (El resaltado no es del original) 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. La exégesis de las normas tributarias no puede ser restrictiva. El tributo se particulariza por su coactividad, en tanto dimana del ejercicio del Poder Público, que mediante esta vía, impone, al amparo de la Constitución, gravámenes económicos a los sujetos pasivos. Pero además, se identifica por su carácter contributivo en tanto su finalidad es 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. Esto desde luego no excluye que en ciertos casos, este tipo de cargas nazcan con un objetivo diferente, como sería el caso del criterio de la parafiscalidad. 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. ...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. Como se ha dicho, es frecuente que los beneficios fiscales respondan a la capacidad económica, o bien a criterios extrafiscales, los que igualmente pueden estar presentes en otros componentes del tributo. Una interpretación restrictiva en esta materia supondría que ese tipo de beneficios son excepcionales, siendo que solo son aplicables cuando la ley lo disponga. 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. ...En esta tesitura, al igual que los tributos se encuentran sujetos a un principio de reserva legal, también lo están las exenciones y beneficios, en cuya fuente de creación, deben enunciarse los elementos básicos que la delimitan. ...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". Resolución no. 800 de las 13 horas 30 minutos del 5 de julio de 2010. De lo transcrito en esencia se extrae: primero, de acuerdo con el principio de legalidad tributaria tanto los impuestos como sus beneficios han de crearse mediante ley, quedan exentos otros aspectos los procedimentales; y según lo ha dispuesto la Sala Constitucional, también lo relativo a la fijación de las tarifas, cuando la ley de creación de la carga impositiva lo delegue y establezca los límites de su ejercicio. Segundo, la interpretación de las normas tributarias que crean exenciones no se ha de realizar de manera restrictiva, sino siguiendo los lineamientos de las restantes disposiciones impositivas. Tercero, por vía de analogía no resulta posible la creación de tributos o exenciones, ya que tal mecanismo no puede reemplazar la voluntad del legislador, se utiliza solo para llenar los vacíos legales; de ahí, los beneficios tributarios solo son pertinentes si la situación fáctica que se aduce atañe al supuesto de hecho de la norma que los concede. En lo tocante al caso de examen, el inciso ch) del canon 9 de la Ley 7088, -que luego se reitera en el precepto 5 del Reglamento al impuesto sobre la Propiedad de Vehículos, Embarcaciones y Aeronaves-, establece los supuestos cuando no hay sujeción a dicho impuesto: "...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 las 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...". En consonancia con lo anterior el Tribunal expresó: "Por lo tanto, el impuesto sobre la propiedad de vehículos únicamente tiene las exoneraciones indicadas en los artículos citados... De lo explicado, es claro que el secuestro o decomiso de un vehículo, ordenado por autoridad judicial, como evidencia para una investigación de carácter penal, no está incluido como un supuesto de suspensión del hecho generador...". No obstante con posterioridad, pese a que entre las exenciones del cardinal 9 reproducido no hay una referida al caso de los vehículos robados, indicó que en su opinión la única circunstancia en la que "...no se materializa el hecho generador del tributo es cuando el propietario no puede disponer de los derechos inherentes a la propiedad del vehículo, por el caso de robo debidamente denunciado ante las autoridades competentes, tanto judiciales como de la Administración Tributaria...". En este punto, ha de observarse que el artículo 9 que se viene citando en sus tres primeros incisos estipula: "Establécese un impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, que se regirá por las siguientes disposiciones: a) Objeto del tributo. Se establece un impuesto anual sobre la propiedad de los vehículos inscritos en el Registro Público de la Propiedad de Vehículos, sobre las aeronaves inscritas en el Registro de Aviación Civil y sobre las embarcaciones de recreo o pesca deportiva inscrita en la Dirección General de Transporte Marítimo. b) Hecho generador. El hecho generador del impuesto es la propiedad de los vehículos automotores, aeronaves o embarcaciones de recreo o pesca deportiva, ocurre inicialmente en el momento de su

adquisición y se mantiene hasta la cancelación de la inscripción. c) Contribuyentes. Son contribuyentes de este tributo las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, de hecho o de derecho, que sean propietarias de un vehículo de los citados en el inciso a)”. Por su parte el canon 3 del Reglamento de la Ley de Impuestos sobre la Propiedad de Vehículos Automotores, embarcaciones y aeronaves, establece: “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”. De ahí que en el fallo impugnado con tino se aseveró “...que el hecho generador del tributo es la propiedad registral del vehículo”. Igualmente, que este impuesto “se mantiene vigente por 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”. También que: “El sujeto pasivo del impuesto es toda aquella persona que sea propietaria registral de un vehículo de los que define la ley (sic) No. (sic) 7088 en su numeral 9. Esta condición jurídica se mantiene incólume hasta el momento en que el sujeto pierda esa condición...”. 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, -con excepción como se expuso del caso de robo-. Recuérdese, las exenciones solo pueden otorgarse si el hecho invocado atañe al supuesto fáctico de la disposición que la autoriza y solo es posible concederla de conformidad con los parámetros dispuestos por la ley de creación. La analogía no procede, pues según se apunta en la sentencia transcrita, de conformidad con lo estipulado en las regulaciones 6 y 62 del CNPT en este tipo de normas no cabe la aplicación analógica. En tal sentido, el último precepto limita la labor exegética a la imposibilidad de crear exenciones por esta vía. Así, es claro, la analogía es válida con el propósito de llenar vacíos normativos, pero de modo alguno puede sustituir la voluntad del legislador en razón del principio de reserva legal. De lo expuesto, lo pertinente es el rechazo del reparo.”

4. Impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves: Decomiso de vehículo efectuado en proceso penal o depósito de placas en el Registro Nacional no constituyen causales de exoneración

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

Voto de mayoría

“II- SOBRE EL OBJETO DE ESTE PROCESO DE CONOCIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LESIVIDAD: El Estado, presentó este proceso de lesividad a efectos de que se declare la nulidad del acto administrativo contenido en la resolución

número 330-S-2008 dictada por la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo a las ocho horas con treinta minutos del dos de setiembre del dos mil ocho, mediante la cual se revocó el oficio número AIA-I-094-2008 del 7 de abril del 2008, emitido por la Administración Tributaria de San José, en el cual se le denegó al demandado exonerar del pago del impuesto a la propiedad de vehículos a su automóvil, que había sido objeto de decomiso por parte de las autoridades judiciales penales, desde el 3 de diciembre del 2005 al 29 de noviembre del 2007. La abogada del Estado considera que lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo deviene contrario al ordenamiento jurídico, por cuanto el hecho generador del tributo está previsto en el artículo 9 inciso b) de la Ley número 7088, al establecer un impuesto anual sobre la propiedad de los vehículos inscritos en el Registro Público de la Propiedad. En ese sentido, el hecho generador del tributo es únicamente la propiedad de los vehículos automotores, que ocurre inicialmente en el momento de su adquisición y se mantiene hasta la cancelación de la inscripción en el Registro de la Propiedad, sin importar si su propietario está en el pleno goce de los atributos de la propiedad. Que el artículo 9 de la Ley indicada, no distingue entre la propiedad plena y la propiedad imperfecta, como motivo para exonerar el pago del tributo, razón por la cual, resulta contrario a lo dispuesto en los artículos 5 inciso b, 61 y 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Asimismo, aduce la representación estatal que el decomiso por autoridades judiciales de un vehículo como parte de una investigación penal, no encuadra en los supuestos de exención previstos en el artículo 9 inciso ch) de la Ley número 7088. Aunado a que en materia tributaria –en aplicación del principio de legalidad tributaria- la interpretación es restrictiva. Indica que no debe confundirse el Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos, con los derechos de circulación, ya que de conformidad con lo que disponía el artículo 235 inciso 34 de la Ley de Tránsito por Vías Terrestres, se encuentra comprendido por los siguientes rubros: comprobante de pago de derechos, impuestos, seguro obligatorio, multas, tasas impositivas para la circulación de vehículos. En consecuencia y de conformidad con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 9 de la Ley 7088, el pago del impuesto a la propiedad de vehículos, constituye uno de los requisitos para la circulación de los vehículos. En ese sentido, alega que en este caso no está en discusión la circulación del vehículo propiedad del demandado, sino la procedencia del pago del impuesto sobre la propiedad de dicho vehículo. Considera que la resolución impugnada desaplica sin justificación alguna, lo dispuesto en los artículos 9 de la Ley 7088, 5, 61 y 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Por su parte, el demandado alega que está de acuerdo con lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo, ya que su automotor no tenía que pagar el impuesto sobre la propiedad de vehículos, porque el Estado, por medio del Tribunal de Juicio de Alajuela y por el Instituto Costarricense sobre Drogas, retuvieron su automóvil de manera ilegal y por esa causa no pudo disfrutar de todos los atributos de la propiedad plena, al no tener la posibilidad de disponer del vehículo ilegalmente retenido. Señala, que el Tribunal Fiscal Administrativo, en casos como este, ha considerado adecuadamente que el automóvil se encuentra sujeto al impuesto sobre la propiedad de **vehículos**, cuando el propietario disfruta de la propiedad plena y no en los supuestos de una propiedad imperfecta como fue en su caso. Por ello estima que lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo es adecuado por lo que solicita que esta demanda sea declarada sin lugar.

III- SOBRE EL IMPUESTO A LA PROPIEDAD DE LOS VEHÍCULOS AUTOMOTORES: De previo a ingresar a resolver el fondo del tema debatido, es necesario exponer de forma

breve los aspectos más generales del impuesto a la propiedad de vehículos automotores, que ya han sido debidamente analizados por esta Sección de este Tribunal en las sentencias 2553-2009 de las ocho horas del dieciséis de noviembre del dos mil nueve y 1558-2010 dictada a las ocho horas del veintinueve de abril del dos mil diez. Asimismo, lo dicho en las resoluciones anteriores, será objeto de precisión y aclaración en la presente sentencia. En ese sentido, el denominado impuesto sobre la propiedad de vehículos 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. Los elementos de ese tributo son los siguientes: **a) El hecho generador:** Está determinado por la propiedad de los vehículos automotores, aeronaves o embarcaciones de recreo o pesca deportiva, 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 impuestos 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."

Es claro que el elemento material del hecho generador del impuesto es gravar la propiedad de los vehículos automotores que son inscritos en el Registro Nacional. 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. Ahora bien, estima este Tribunal 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. Ahora bien, en el caso del impuesto sobre la propiedad de vehículos, si bien es cierto, el artículo 9 de la Ley 7088 al establecer el objeto y el hecho generador del tributo, no establece –en principio– una diferencia entre propiedad plena y propiedad imperfecta, también lo es, que en este punto cabe resaltar, que la interpretación en materia tributaria no debe ser restrictiva en todos los casos. Para ello basta observar el numeral 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que señala:

"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".

Salta con claridad que no se impone el sistema de exégesis restrictiva como línea interpretativa. La norma tributaria debe interpretarse como arreglo a las formas comunes, lo que implica, que en cada caso debe aplicarse el mecanismo hermenéutico que corresponda a cada supuesto. Desde luego que en esta orientación debe tenerse presente el principio de legalidad tributaria consagrado en los cánones 5 y 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, pero no implica, como regla de principio, una interpretación restrictiva. Por lo expuesto, este órgano jurisdiccional considera que existe un solo

supuesto, en el caso del impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, en el cual no se materializa el hecho generador del tributo, y es cuando el propietario no puede disponer de los derechos inherentes a la propiedad del vehículo, por el caso de robo debidamente denunciado ante las autoridades competentes, tanto judiciales como de la Administración Tributaria, de esta forma, en este supuesto aplicaría, una suspensión de la aplicación de los efectos de la norma tributaria y se establece una dispensa temporal de la obligación tributaria que se reactiva una vez que haya cesado la causa de suspensión; **b) Elemento objetivo temporal:** Este impuesto se mantiene vigente por 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. En su fase espacial, todo vehículo inscrito en el Registro Nacional Costarricense, 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, indistintamente de que resida o no en territorio nacional, es decir, la referencia del impuesto es objetiva y no subjetiva respecto de este elemento territorial; **c) Elemento subjetivo (sujeto pasivo):** 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 estadios 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. Una vez analizados los elementos que configuran el impuesto sobre los vehículos automotores, es necesario explicar las exoneraciones a este Tributo. En ese sentido, cabe recordar que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 5 inciso b), 61 y 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el otorgamiento de exenciones constituye una materia reservada a ley, por lo que no cabría vía interpretación la creación de supuestos de no sujeción o de exoneración, debido a que solo por una ley se pueden determinar los elementos esenciales del tributo. Justamente, el Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos, el artículo 9 inciso ch) de la Ley número 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...".

Ahora bien, es importante en este punto indicar que la representación estatal, tiene razón en su argumento respecto a la confusión que ha existido entre lo que son el pago de los derechos de circulación y propiamente el impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores. Precisamente, cabe recordar que conforme a lo dispuesto en los artículos 9 inciso h) de la Ley 7088, 9 párrafo 1° 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 Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos, constituye uno de los requisitos que se deben cumplir para su 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 precisamente, el impuesto sobre la propiedad de vehículos, 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, se tengan que aplicar al impuesto sobre la propiedad de vehículos. 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.”

Precisamente, de la lectura de esta norma es claro que el depósito en el Registro Nacional de las placas, con los documentos que indiquen las razones por las que se renuncia a éstas y la indicación del sitio donde el vehículo permanecerá depositado, más conocido como depósito voluntario de placas, es un caso de eximente del pago de los derechos de circulación, pero no propiamente una exoneración del pago del impuesto sobre la propiedad de vehículos. Esto debido a que las exoneraciones de este impuesto solo son las establecidas en el artículo 9 inciso ch) de la Ley número 7088 y 5 del Reglamento al Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos, Embarcaciones y Aeronaves. Por lo tanto, el impuesto sobre la propiedad de vehículos únicamente tiene las exoneraciones indicadas en los artículos citados, así como el depósito de las placas del automotor en el Registro Nacional, no es una causa de exoneración del indicado tributo. De lo explicado, es claro que el secuestro o decomiso de un vehículo, ordenado por autoridad judicial, como evidencia para una investigación de carácter penal, no está incluido como un supuesto de suspensión del hecho generador, aspecto que será tratado con más detalle en el siguiente considerando que analizará la conducta administrativa impugnada.

IV- SOBRE LA DISCONFORMIDAD CON EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA RESOLUCIÓN NÚMERO 330-S-2008 DICTADA POR EL TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO: Este Tribunal considera que la resolución número 330-S-2008

dictada por la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo a las ocho horas con treinta minutos del dos de setiembre del dos mil ocho, mediante la cual se revocó el oficio número AIA-I-094-2008 del 7 de abril del 2008, dictado por la Administración Tributaria de San José, es disconforme con el ordenamiento jurídico, por las siguientes razones: **1)** Se tiene por demostrado que el 19 de febrero del 2008, el demandado presentó nota ante la Administración Tributaria de San José, mediante la cual solicitaba se le exonerara del pago del impuesto sobre la propiedad de vehículos a su automóvil placas N° 453764, marca Chevrolet, Station Wagon, estilo Blazer, color vino, año 2001, debido a que fue objeto de una retención que se inició el 3 de diciembre del 2005 y que concluyó el 29 de noviembre del 2007, por orden del Tribunal de Juicio de Alajuela y bajo la custodia del Instituto Costarricense sobre Drogas. Precisamente, la solicitud del accionado fue resuelta por la Administración Tributaria de San José mediante oficio número AIA-I-094-2008 del 7 de abril del 2008, en el cual le rechazó la gestión al demandado, bajo los siguientes argumentos:

"Sobre el particular se le indica que antes de dar respuesta a su solicitud es importante analizar el criterio del oficio GGT-000193 del 20 de febrero de 1988 en el cual en resumen se indicó: (...) Cuando a un contribuyente le es robado el vehículo por el lapso en que el vehículo no estuvo dentro de su patrimonio, esta Dirección General considera que jurídicamente no ocurrió hecho generador del impuesto, y consecuentemente no existe para el contribuyente obligación tributaria alguna que tenga que extinguir." Se desprende de lo anterior que se interpretó que, conforme al inciso a) del artículo 9 de la Ley 7088 del 30 de noviembre de 1987, el objeto del tributo es la propiedad de un vehículo inscrito, y que propiedad significa: "En general cuando nos pertenece o es propio, sea su índole material o no, y jurídica o de otra especie. Por antonomasia, la facultad de gozar o disponer ampliamente de una cosa (...). Por otra parte también considero lo señalado en el artículo 264 del Código Civil el cual establece: "El dominio o propiedad sobre una cosa comprende los derechos: 1- Posesión. 2- Usufructo. 3- De transformación o enajenación. 4- De defensa y exclusión. 5- De restitución e indemnización." Y el primer párrafo del artículo 265 que dice: "Cuando no corresponden al dueño todos los derechos que comprende el dominio pleno, la propiedad es imperfecta o limitada". Concluyó que en el evento de que un vehículo sea robado, la propiedad es imperfecta y consecuentemente, no se produce el hecho generador del impuesto por lo que la obligación tributaria no se generó o cesó y jurídicamente no procede el cobro del tributo. Se desprende de lo anterior que el criterio en cuestión se apoya en el hecho de que la propiedad imperfecta implica la no ocurrencia del hecho generado, es decir, no se da el hecho generador del impuesto. Ese criterio se ha extendido a otros supuestos, como el depósito de placas no culposo, en donde tampoco hay posibilidad del uso del vehículo. Analizado el criterio anterior, se estima que si bien existen supuestos en que la propiedad es imperfecta, no por ello deja de ser propiedad, o lo que llamamos nuda propiedad (es decir, la sola propiedad sin facultades de uso, disfrute, usufructo, y posesión de la cosa), y el nudo propietario conserva al menos las facultades de enajenación, defensa, y exclusión y de restitución e indemnización en caso de robo o daños al bien. En cuanto a las facultades de que es despojado, a saber, posesión, usufructo y posibilidad de transformación existen otros supuestos en que voluntariamente el propietario se priva de los mismos, es decir, su propiedad es imperfecta, pero no por eso se sustrae el hecho generador. En ambos supuestos, sea despojado voluntariamente o por robo de la posesión del bien, es indiscutible que conserva el título de la propiedad del vehículo. Por lo anterior, es necesario indicar que no es viable que, mediante tal interpretación se exima del tributo. Lo cual es materia privativa de

Ley, debido a que estamos frente al principio interpretativo restrictivo que priva la materia. Tampoco se considera aplicable el caso a las disposiciones de la Ley de Tránsito, por cuanto el citado impuesto no es, en modo alguno, un impuesto para circulación de vehículos, no está incluido en la definición que al respecto indica la Ley de Tránsito al definir los derechos de circulación en el inciso 34 del artículo 220, a saber: "comprobante de pago de derechos, impuestos, seguro obligatorio, multas y tasas impositivas para la circulación de vehículos." Por otra parte del análisis de la Ley 7088 de creación del impuesto a la propiedad de vehículos, se desprende que se condiciona la expedición de los derechos de circulación al pago del impuesto, lo que significa que este impuesto no es un derecho de circulación. Tómese en consideración que fue años después de su emisión que se incluyó en el recibo de derechos de circulación el pago del impuesto, por aspectos prácticos pero no porque sea uno de estos derechos. Lo anterior es congruente con la instrucción de la Dirección General de Tributación en el sentido de que se permita el pago del impuesto el formulario D-110, cuando el I.N.S, se niega a extender el recibo por falta de revisión técnica, ya que el impuesto administrado no puede condicionarse ni a la revisión ni al pago de los derechos de circulación. En consecuencia debe indicarse que existió error al incluir el impuesto a la propiedad dentro de la definición de derechos de circulación, debido a que este no es un impuesto para la circulación del vehículo. Al respecto la Ley de creación del impuesto es clara al distinguirlo de los derechos de circulación y condicionar el otorgamiento de estos al previo pago del impuesto a la propiedad. La Dirección General giró instrucciones a la División de Normativa y Recaudación para que se elimine la aplicación del criterio sobre propiedad imperfecta como eximente del impuesto a la propiedad de vehículos. Asimismo, la Dirección General giró instrucciones a las áreas operativas con el fin de que no realicen ajustes no se aprueben devoluciones del impuesto de marras por el tiempo en que el vehículo no circulara, o su propiedad fuera imperfecta, por cuanto esta circunstancia no exime del pago del tributo."

Estima este órgano jurisdiccional, que de la lectura de la resolución citada de la Administración Tributaria, ésta coincide en algunos aspectos analizados por este Tribunal, en el considerando anterior, así como en otros no, como los siguientes: **a)** La Administración Tributaria no viene aceptando que el supuesto del robo de un vehículo, produce como consecuencia que el hecho generador del impuesto a la propiedad de vehículos automotores no se generó. Criterio que no es acertado, debido a que como se explicó, es el único supuesto que este órgano colegiado acepta como causa de suspensión del hecho generador de este impuesto. Por lo tanto, en cuanto a este punto este Tribunal no comparte el criterio externado por la Administración Tributaria de San José en el oficio número AIA-I-094-2008; **b)** Este oficio deja claro el tema de que el hecho generador del tributo es la propiedad registral del vehículo. Asimismo, analiza correctamente que este impuesto se genera con la titularidad registral y no por la circulación del automotor, distinguiendo acertadamente que lo regulado en la Ley de Tránsito es principalmente para los derechos de circulación y no propiamente para el impuesto a la propiedad de vehículos; **2)** Se tiene por demostrado que el demandado es el propietario registral del vehículo placas N° 453764, marca Chevrolet, Station Wagon, estilo Blazer, color vino, año 2001. Además, este Tribunal tuvo por acreditado que mediante orden de allanamiento dispuesta por el Juzgado Penal de Alajuela por resolución de las diecisiete horas del dos de diciembre del 2005, se procedió el 3 de diciembre del 2005, a allanar la residencia del demandado, por ser imputado en una causa penal. Asimismo, a las 9:30 horas del 3 de diciembre del año señalado, la Policía de Control de Drogas del Ministerio de Seguridad

Pública, procedió a levantar el Acta de Inspección, Registro y Secuestro, por medio de la cual se le decomisó como evidencia su vehículo placas N° 453764. También se tiene como un hecho probado que por oficio número 0257-2007 del Ministerio de la Presidencia, Instituto Costarricense sobre Drogas, Unidad de Administración de Bienes Decomisados y Comisados, Bodega, se procedió el 29 de noviembre del 2007, a la devolución de los bienes del demandado, entre los que figuraba el vehículo placas 453764, por así ordenarlo el Tribunal de Juicio de Alajuela dentro de la causa número 05-016397-042-PE (096) seguida contra el accionado por el delito de Tráfico Internacional de Drogas en perjuicio de La Salud Pública, mediante sentencia número 843-06 de las once horas del once de diciembre del dos mil seis. Como se desprende de la prueba citada, el decomiso del vehículo propiedad del demandado se realizó de conformidad con las formalidades exigidas por el Código Procesal Penal, así como su devolución. Esto significa que la detención que se le realizó al automotor del accionado del 3 de diciembre del 2005 al 29 de noviembre del 2007, fue por causa de una investigación de carácter penal y por lo tanto fue un decomiso legal. Por lo que este Tribunal considera que el argumento de la parte demandada, de que la detención del vehículo fue un acto ilegal, no tiene ningún fundamento. Ahora bien, nos encontramos con un decomiso de un vehículo legalmente efectuado en un proceso penal, por lo que este supuesto no encuadra en los casos de robo (suspensión del hecho generador del tributo), ni de exoneración (no se encuentra contemplado en los artículos 9 inciso ch) de la Ley número 7088 y 5 del Reglamento al Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos, Embarcaciones y Aeronaves). Por lo tanto, pese a que el automóvil del demandado estuvo detenido, la propiedad de ese automotor siguió en manos de éste, por lo que debe pagar el respectivo impuesto sobre la propiedad de vehículos, durante el lapso de la detención que fue del 3 de diciembre del 2005 al 29 de noviembre del 2007; 3) Precisamente, la parte actora presentó recurso de apelación, el 30 de abril de 2008, contra lo resuelto en el oficio AIA-I-094-2008, ante la Administración Tributaria de San José. Asimismo, dicha Administración Tributaria, por oficio número SG-AU-01-VE-0927-8 dictado a las ocho horas con doce minutos del veintiséis de mayo del dos mil ocho, elevó ante el Tribunal Fiscal Administrativo, la impugnación del demandado. Justamente, por resolución número 330-S-2008 dictada por la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo, a las ocho horas con treinta minutos del dos de setiembre del dos mil ocho, se resolvió en lo relevante para el dictado de esta sentencia, lo siguiente:

"Así bien, de lo dispuesto por el artículo 9 ibídem, es claro que, para que se tenga por verificado el hecho generador de este impuesto, cuyo acaecimiento da lugar al surgimiento de la obligación tributaria, 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 derecho de propiedad sobre un vehículo automotor, 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, sin que la norma en cuestión haga referencia en ningún momento, a la circulación del vehículo como criterio de sujeción, por el carácter manipulable y litigioso que esta última circunstancia puede tener. (...) De esta forma, 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 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 imperfecta, es decir, no es plena, por lo que los sujetos podrán disponer de alguno de los

derechos en que esta 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 la plenitud de su materialidad, por lo que en estas condiciones ésta 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 ambas condiciones. En esta caso nos encontramos 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, distinto de los supuestos de exención en que el hecho generador de la obligación tributaria se produce, pero en virtud de una norma legal expresa, el legislador, en cumplimiento de las facultades constitucionales que le son conferidas, dispensa del pago del impuesto correspondiente. Propiamente, en el caso de autos, la representante legal del recurrente solicita que se le libere del pago del impuesto a la propiedad de vehículos establecido en el artículo 9 de la Ley 7088, para lo cual aporta certificación emitida por la autoridad judicial competente mediante la cual demuestra que el vehículo propiedad de éste se encontró retenido, a la orden del Tribunal de Juicio de Alajuela, y bajo la custodia del Instituto Costarricense sobre Drogas, desde el 3 de diciembre del año 2005 y hasta el 29 de noviembre del año 2007, (...). Ante estas circunstancias, este Tribunal estima que, en el caso de autos y de conformidad con lo dispuesto por el artículo 9 de la Ley 7088, al haber sido detenido el vehículo propiedad de la recurrente y puesto a la orden de la Autoridad Judicial competente en custodia del Instituto Costarricense sobre Drogas, se ha visto imposibilitado de ejercer los derechos de uso, goce, disfrute, posesión, transformación y enajenación, que son inherentes a la propiedad y en cuya ausencia, como se ha visto, de conformidad con el artículo 265 del Código Civil, lo que se tiene es una propiedad imperfecta, la cual no tiene la virtud de dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria, por lo que en el caso de autos lo que se ha verificado es una no sujeción o no incidencia al impuesto a la propiedad de vehículos, regulado en el artículo 9 de la Ley 7088. De esta forma, no es correcta la afirmación de la Administración a quo, cuando manifiesta que "(...) se estima que si bien existen supuestos en que la propiedad es imperfecta, no por ello deja de ser propiedad, o lo que llamamos nuda propiedad (es decir, la sola propiedad sin facultades de uso, disfrute, usufructo, y posesión de la cosa), y el nudo propietario conserva al menos las facultades de enajenación, defensa, y exclusión y de restitución e indemnización en caso de robo o daños al bien (...)" (folio 2) y a partir de esta consideración, en esencia, es que rechaza la petición de la recurrente, toda vez que estima que se está ante una solicitud de exoneración y al no existir un supuesto de exoneración en caso de robo, o decomiso de los bienes, niega la solicitud. En criterio de este Tribunal, un derecho sin contenido, no es un derecho, a lo sumo el titular cuenta con alguna de las facultades de este derecho que, en el caso específico, podría limitarse a la restitución de la cosa, toda vez que ni siquiera el derecho de enajenación tenía el interesado, dado que el vehículo se encontraba a la orden de autoridad judicial competente, en una causa que se seguía por el presunto delito de Tráfico internacional de droga, por lo que en autos lo procedente es revocar lo resuelto por la Administración a quo y declarar con lugar la solicitud para que se le libere del pago del impuesto a la propiedad de

vehículos por el período correspondiente al año 2006 y de la parte proporcional del año 2007, en que se encontraba decomisado, por no haber surgido a la vida jurídica, en el caso de autos, la obligación tributaria. Este Tribunal aclara que este supuesto difiere de aquel en que por disposición voluntaria o culposa del propietario el vehículo no ha circulado o no se ha disfrutado, toda vez que en este último supuesto, el propietario se encuentra incluso en ejercicio pleno de su derecho de propiedad, que incluye la posibilidad voluntaria de su no uso."

De la lectura de esta resolución impugnada del Tribunal Fiscal Administrativo, este Tribunal estima que no se ajusta a lo que se ha venido explicando a lo largo de esta sentencia, por lo que es disconforme con el ordenamiento jurídico, específicamente, en los siguientes aspectos: **a)** Para este órgano jurisdiccional, el hecho generador del impuesto sobre la propiedad de los vehículos automotores es gravar la propiedad de los vehículos automotores que son inscritos en el Registro Nacional, según lo regula el artículo 9 de la Ley número 7088. Como se explicó, este Tribunal considera que existe un solo supuesto, en el caso del impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, en el cual no se materializa el hecho generador del tributo, y es cuando el propietario no puede disponer de los derechos inherentes a la propiedad del vehículo, por el caso de robo debidamente denunciado ante las autoridades competentes, tanto judiciales como de la Administración Tributaria, de esta forma se presenta una suspensión de la aplicación de los efectos de la norma tributaria por el tiempo hasta que el vehículo no vuelva a formar parte del patrimonio de su propietario. Fuera de ese caso, este órgano jurisdiccional considera que el impuesto sobre la propiedad de vehículos tiene que cancelarse por todo propietario registral del automotor. Por ello, no se comparte el criterio externado por el Tribunal Fiscal Administrativo, en el sentido que en todos los casos en que exista una propiedad imperfecta por parte del propietario registral del automotor, no se debe pagar el impuesto; **b)** El caso del demandado fue un decomiso de un vehículo legalmente realizado en un proceso penal. Como se explicó, ese supuesto no está contemplado en los casos de exoneraciones reguladas en los artículos 9 inciso ch) de la Ley número 7088 y 5 del Reglamento al Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos, Embarcaciones y Aeronaves, como bien lo afirma el mismo Tribunal Fiscal Administrativo en la resolución declarada lesiva. Sin embargo, tampoco es un supuesto de suspensión del hecho generador del tributo, que como se expuso, este Tribunal solo lo considera en el caso de robos de vehículos debidamente denunciados ante autoridades competentes. Por esas razones, el Tribunal Fiscal Administrativo, realiza un interpretación inadecuada del hecho generador del impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, que este Tribunal considera vulnera el principio de legalidad tributaria regulado en el numeral 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En consecuencia, se declara con lugar el presente proceso de conocimiento de lesividad interpuesto por El Estado contra DAA. Se ordena anular la resolución número 330-S-2008 dictada por la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo a las ocho horas con treinta minutos del dos de setiembre del dos mil ocho, por ser disconforme con el ordenamiento jurídico. Se confirma la validez del oficio número AIA-I-094-2008 del 7 de abril del 2008, dictado por la Administración Tributaria de San José, excepto en el tema de que aún en el supuesto del robo de un vehículo surge el hecho generador del impuesto a la propiedad de vehículos automotores, y por ende, debe cancelarse el tributo."

5. Exoneración de impuestos a vehículos automotores: Improcedencia en caso de retiro de placas a consecuencia de una colisión

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]v

Voto de mayoría

“IVo.- SOBRE EL IMPUESTO A LA PROPIEDAD DE LOS VEHÍCULOS AUTOMOTORES. FUNDAMENTO JURÍDICO. GENERALIDADES. De previo a ingresar a resolver el fondo del tema debatido es de rigor, de cara a una mejor comprensión del tributo objeto de controversia, exponer de forma breve los aspectos más generales de esta carga contributiva. El denominado Impuesto sobre la propiedad de vehículos 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, 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 impuestos 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 gravar la propiedad de los vehículos automotores que son inscritos en el Registro Nacional. 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. Al gravar la propiedad, se ha establecido que desde el plano eminentemente jurídico, no se materializa el hecho generador del tributo cuando el propietario no puede disponer de los derechos inherentes a la propiedad del vehículo, como es el caso de robo, depósito de las placas en el Registro Nacional o bien depósito judicial de la unidad en manos de un depositario que no sea el propietario, de esta forma, en estos supuestos aplicaría -en principio y según sea el caso-, una suspensión de la aplicación de los efectos de la norma tributaria y se establece una dispensa temporal de la obligación tributaria que se reactiva una vez que haya cesado la causa de suspensión. El inciso ch) del canon 9 de la Ley No. 7088 establece los vehículos exonerados de este tributo. En lo referente al elemento objetivo temporal, se mantiene vigente por 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. En su fase espacial, todo vehículo inscrito en el Registro Nacional Costarricense, 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, indistintamente 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 (sujeto pasivo): 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 estatus 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 (*ver sentencia número 2553-2009 dictada por la Sección Sexta del Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, a las ocho horas del dieciséis de noviembre del dos mil nueve*).

Vo.- EN CUANTO AL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA, SUS ALCANCES Y SU RELACIÓN CON LAS EXENCIONES. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa, establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales, ello implica que existe un principio de reserva de ley en materia tributaria. En ese sentido, el artículo 124 de la Ley General de la Administración Pública establece que los reglamentos, circulares, instrucciones y demás disposiciones administrativas de carácter general no podrán establecer penas ni imponer, exacciones, tasas, multas ni otras cargas similares. Por su parte, el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios en relación con los artículos 6 y 62 de ese mismo cuerpo normativo, **establece cuáles son los elementos esenciales del tributo que están reservados a la ley**, a saber: 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) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones; c) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; d) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios. De conformidad con el inciso b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sólo la ley puede otorgar exenciones, reducciones o beneficios, las que en consecuencia no pueden crearse por analogía, sino por ley formal y material (*artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios*), norma legal que 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 (*artículo 62 párrafo 1º del Código de Normas y Procedimientos Tributarios*). Ahora bien, este Tribunal considera que con vista en las normas indicadas y de conformidad con la jurisprudencia emitida por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, el principio de reserva de ley en materia tributaria no es de carácter absoluto,

sino relativo, ya que si bien es cierto, los elementos esenciales deben ser establecidos por la ley, también lo es, que la norma legal deberá al menos establecer los límites o criterios concretos con base en los cuales, las normas infralegales –artículo 2 inciso d) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios- puedan o deban completar la disciplina normativa de dichos elementos esenciales, a efecto de ejecutar y aplicar dichas normas legales (artículos 140 incisos 3 y 18 in fine de la Constitución Política y artículo 99 párrafo segundo del artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). En ese sentido, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia ha considerado: “...Nuestra jurisprudencia, (...) ha reconocido, habida cuenta de determinadas circunstancias, la posibilidad de que opere -dentro de ciertos límites razonables- una “delegación relativa” de dichas facultades, siempre y cuando, se señalen en la ley los márgenes del tributo respectivo, pues de lo contrario, estaríamos en presencia de una “delegación absoluta” de tales facultades, proceder que carece, como se expuso, de validez constitucional (...) la Sala se pronunciado a favor de la delegación relativa en materia tributaria, pero no así en lo que se refiere a los elementos constitucionales de la obligación tributaria (sujetos activo y pasivo, objeto de la obligación, causa, tarifa del impuesto), en los que sí se da la llamada reserva de ley...” (sentencia número 1996-00687, y en sentido similar, la sentencia número 1995-000739 de las catorce horas cincuenta y un minutos del ocho de febrero de mil novecientos noventa y seis).

VIIo.- SOBRE EL ANÁLISIS DE VALIDEZ DEL ACTO IMPUGNADO. Este Tribunal considera que la resolución número 137-S-2008 dictada por la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo, a las ocho horas del veintidós de abril del dos mil ocho, es contraria al ordenamiento jurídico por las siguientes razones: **1) El Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos como requisito sine qua non para la circulación de vehículos.** De conformidad con lo dispuesto en los incisos a), b), c) del artículo 9 de la Ley número 7088; 2, 3 y del Decreto Ejecutivo número 17884, el objeto del tributo es la propiedad de los vehículos inscritos en el Registro Público de la Propiedad de Vehículos, por lo que su hecho generador, es la propiedad de los vehículos automotores, que ocurre inicialmente en el momento de su adquisición y se mantiene hasta la cancelación de la inscripción. En consecuencia, los contribuyentes de ese impuesto, son las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, de hecho o de derecho, que sean propietarias de un vehículo de los citados en el inciso a) del artículo 7088 de la Ley 7088, con excepción de lo dispuesto en el inciso ch) de esa misma normativa, en relación con el artículo 5 del Decreto Ejecutivo número 17884. De lo anteriormente expuesto, se deriva que la obligación de pagar este impuesto constituye una carga real, además de constituir una deuda personal del propietario (artículo 9 inciso i) de la Ley número 7088). Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 9 inciso h) de la Ley 7088, 9 párrafo 1º y 10 del Decreto Ejecutivo 17884, 139 inciso a y 235 inciso 34 de la Ley de Tránsito por Vías Terrestres (vigente en ese momento), el Impuesto Sobre la Propiedad de Vehículos, constituye uno de los componentes del derecho de circulación y su pago se hará efectivo durante el mismo período vigente para la cancelación del seguro obligatorio de vehículos. En ese sentido, la mora en el pago del impuesto sobre la propiedad de vehículos, constituye una de las causales para el retiro de las placas del vehículo, de efecto de evitar la circulación de aquellos que no han cancelado el impuesto indicado, razón por la cual, el impuesto sobre la propiedad de vehículos no sólo constituye un componente de los derechos de circulación, sino que además, es un requisito sine qua non para que un vehículo pueda

circular conforme a derecho. En virtud de lo anterior, no resulta -en principio- procedente afirmar que la no circulación de los vehículos, exonera del pago del impuesto sobre la propiedad de aquellos, pues precisamente este tributo es uno de los requisitos que se deben cumplir para la circulación de los vehículos, salvo que se encontraran exentos del pago del mismo, supuesto que en todo caso no libera al interesado de la cancelación del seguro obligatorio de vehículos ni de otras obligaciones relacionadas a los derechos de circulación.

2) Respecto a los alcances del hecho generador del impuesto sobre la propiedad de vehículos, conforme lo dispuesto en los artículos 5 y 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. 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. Ahora bien, en el caso del impuesto sobre la propiedad de vehículos, si bien es cierto, el artículo 9 de la Ley 7088 al establecer el objeto y el hecho generador del tributo, no establece -en principio- una diferencia entre la nuda propiedad y la propiedad absoluta, también lo es, que en este punto cabe resaltar, que la interpretación en materia tributaria no debe ser restrictiva en todos los casos. Para ello basta observar el número 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que a la sazón señala en su tenor literal: *“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”*. Salta con claridad que no se impone el sistema de exégesis restrictiva como línea interpretativa. La norma tributaria debe interpretarse como arreglo a las formas comunes, lo que implica, que en cada caso debe aplicarse el mecanismo hermenéutico que corresponda a cada supuesto. Desde luego que en esta orientación debe tenerse presente el principio de legalidad tributaria consagrado en los cánones 5 y 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, pero no implica, como regla de principio, una interpretación restrictiva (ver sentencia número 2553-2009 dictada por la Sección Sexta del Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de hacienda, a las ocho horas del dieciséis de noviembre del dos mil nueve). En ese sentido, valga resaltar que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley de Tránsito por Vías Terrestres -vigente en ese momento-: *“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.”* En razón de lo anterior, este Tribunal concluye que si bien es cierto, del artículo 9 de la Ley número 7088, no se desprende que el legislador - en principio- hiciera una diferencia entre la nuda propiedad y la propiedad absoluta sobre un vehículo, a efecto de determinar los alcances del hecho que genera el pago del impuesto que regula esa normativa, también lo es, que el artículo 23 de la ley de Tránsito por Vías Terrestres sí introduce una dispensa temporal de dicha obligación tributaria, que se reactiva una vez que haya cesado la causa de suspensión, la cual, se basa precisamente en

una diferencia entre propiedad absoluta e imperfecta. En este punto, cabe recordar que conforme a lo dispuesto en los artículos 9 inciso h) de la Ley 7088, 9 párrafo 1° 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 Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos, constituye uno de los requisitos que se deben cumplir para su circulación y su pago se hará efectivo durante el mismo período vigente para la cancelación del seguro obligatorio de vehículos, razón por la cual, en el supuesto de que 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, se eximirá al propietario del pago de los derechos de circulación –entre ellos, el impuesto sobre la propiedad de vehículos-, debiendo comunicarlo el Registro Nacional al Ministerio de Hacienda, para los efectos anteriores. Lo anterior responde al hecho de que precisamente, el impuesto sobre la propiedad de vehículos, constituye uno de los componentes de los derechos de circulación.

3) En cuanto a los supuestos de exoneración del impuesto sobre la propiedad de vehículos previstos en los artículos 9 inciso ch) de la Ley número 7088 y 5 del Decreto Ejecutivo número 17884. Tal y como ya se indicó en el considerando V de esta sentencia, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 5 inciso b), 61 y 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el otorgamiento de exenciones constituye una materia reservada a ley. En ese sentido y para el caso concreto del Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos, el artículo 5 inciso ch de la Ley número 7088, establece los supuestos subjetivos y objetivos no sujetos al pago de dicho tributo, 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...*". Dichos supuestos de exoneración, son reproducidos en el artículo 5 del Decreto Ejecutivo número 17886. Ahora bien, de conformidad con lo considerando en los puntos anteriores, cabe analizar si el supuesto de hecho en que se basó el Tribunal Fiscal Administrativo, para dictar la resolución número 137-S-2008 y por ende, para exonerar al demandado del pago del impuesto sobre la propiedad de vehículos durante los períodos fiscales comprendidos entre los años 2004 a 2007, resultan o o contrarios a derecho, lo que se hará de seguido. **4) Sobre el retiro de placas del vehículo propiedad del demandado.** Este Tribunal ha tenido por demostrado que las placas número 302588, correspondientes al vehículo marca Honda. Modelo Civil, propiedad del demandado, se encontraban detenidas en el depósito del Consejo de Seguridad Vial, conforme a la boleta de citación número 2004-234854 del diez de diciembre del dos mil cuatro, levantada por el inspector de tránsito número 764, por infracción a lo dispuesto en el artículo 138 inciso a) de la Ley de Tránsito por Vías Públicas Terrestres –vigente en ese momento-, que establecía "...*Los oficiales de tránsito pueden retirar de la circulación los vehículos o sus placas, ante las siguientes infracciones cometidas por sus conductores: a) Haber causado lesiones de gravedad, la muerte de una o más personas o daños considerables a la propiedad de terceros...*" (ver folios 1 a 3 del expediente administrativo). En ese sentido, el supuesto de hecho en que el Tribunal Fiscal Administrativo, fundamenta su decisión de acoger la solicitud de exoneración del pago del impuesto sobre la propiedad de vehículos (folios 15

a19 del expediente administrativo), que el demandado planteó el catorce de septiembre del dos mil cuatro, no encuentra asidero en los supuestos de exención de dicho impuesto, previstos en los artículos 9 inciso ch de la Ley 7088; 23 párrafos 2 y 3 de la Ley de Tránsito por Vías Públicas Terrestres –vigente en ese momento- y 5 del Decreto Ejecutivo 17884, ya que el retiro de placas por parte del Consejo de Seguridad Vial, a consecuencia de una colisión, no constituye uno de los supuestos previstos en el ordenamiento jurídico para exonerar al contribuyente del pago de dicho impuesto. Que dicha situación se agrava, ya que en este caso concreto, se estaría exonerando del pago del impuesto indicado, al propietario de un vehículo que presuntamente incurrió en una infracción a lo dispuesto en el artículo 138 inciso a) de la Ley de Tránsito por Vías Públicas Terrestres, vigente en ese momento –motivo que originó el retiro de las placas-, quién en consecuencia, obtendría un beneficio tributario que se derivaría de un hecho –en principio- contrario al ordenamiento jurídico. Por último, se debe insistir que -en este caso concreto- no resulta procedente afirmar que la no circulación del vehículo propiedad del demandado, lo exonera del pago del impuesto sobre la propiedad de aquellos, no sólo porque este tributo es uno de los requisitos que se debe cumplir para la circulación del mismo, salvo que se encontrara exento del pago de dicho impuesto, supuesto que en todo caso no lo liberaría de la cancelación del seguro obligatorio de vehículos ni de otras obligaciones relacionadas a los derechos de circulación; sino porque, la imposibilidad de circulación del vehículo placas número 302588 durante el período comprendido entre los años 2004 a 2007, se deriva de la presunta infracción a lo dispuesto en el artículo 139 inciso a) de la Ley de Tránsito por Vías Públicas Terrestres. En consecuencia, este Tribunal considera que el acto impugnado extendió de manera ilegítima los supuestos de exoneración del pago del impuesto sobre la propiedad de vehículos, a un caso no contemplado por el ordenamiento jurídico –a saber: el retiro de placas por supuesta violación a lo dispuesto en el artículo 139 inciso a) de la Ley de Tránsito por Vías Públicas Terrestres (vigente en ese momento)-, por lo que, la resolución número 137-S-2008 dictada por la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo, a las ocho horas del veintidós de abril del dos mil ocho, adolece de un vicio de nulidad absoluta, ya que resulta sustancialmente disconforme con lo dispuesto en los artículos 9 de la Ley 7088, 2 al 5, 9 y 10 del Decreto Ejecutivo número 17884, 5, 61 y 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 23 de la Ley de Tránsito por Vías Públicas Terrestres, 131, 132, 133, 136, 158 incisos 1), 2 y 3), 166 de la Ley General de la Administración Pública. Por todo lo expuesto, este Tribunal declara: **a)** La nulidad absoluta de la resolución número 137-S-2008 dictada por la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo, a las ocho horas del veintidós de abril del dos mil ocho, por resultar sustancialmente disconforme con el ordenamiento jurídico; **b)** Como consecuencia de ello, procede afirmar la validez de la resolución A.I.A. I-232-2007 del veinticuatro de octubre del dos mil siete, dictada por la Administración Tributaria de San José de la Dirección General de Tributación.”

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, de normativa y doctrinal, cuyas citas bibliográficas se encuentran al final del 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 las citas de obras jurídicas de acuerdo con el artículo 70 de la Ley de Derechos de Autor y Conexos (Nº 6683), reproduce libremente las leyes, decretos y demás actos públicos de conformidad con el artículo 75 de esta ley. 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 CIJUL en Línea, para lo cual se compromete a citar el nombre del autor, el título de la obra y la fuente original y digital completa, en caso de utilizar el material indicado.

-
- ⁱ Sentencia: 00026 Expediente: 12-001520-1027-CA Fecha: 14/02/2013 Hora: 08:00:00 a.m. Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI.
- ⁱⁱ Sentencia: 00853 Expediente: 10-000374-1028-CA Fecha: 19/07/2012 Hora: 11:10:00 a.m. Emitido por: Sala Primera de la Corte
- ⁱⁱⁱ Sentencia: 01175 Expediente: 09-002129-1027-CA Fecha: 22/09/2011 Hora: 09:10:00 a.m. Emitido por: Sala Primera de la Corte.
- ^{iv} Sentencia: 03926 Expediente: 09-002129-1027-CA Fecha: 20/10/2010 Hora: 01:50:00 p.m. Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI
- ^v Sentencia: 01558 Expediente: 09-002111-1027-CA Fecha: 29/04/2010 Hora: 08:00:00 a.m. Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI.