



Centro de Información Jurídica en Línea



Para ver aviso legal de clic en el siguiente Hipervínculo
(NECESITA CONEXIÓN A INTERNET)
<http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

TEMA: PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

RESUMEN: Se analiza tanto doctrinaria como jurisprudencialmente el principio de reserva de ley aplicado al ámbito tributario como límite establecido constitucionalmente en el artículo 121 inciso 13.

SUMARIO:

1.LÍMITE CONSTITUCIONAL A LA POTESTAD NORMATIVA TRIBUTARIA.....	2
2.CRITERIOS NORMATIVOS DE CONFIGURACIÓN DEL TRIBUTO.....	2
3.Hecho generador.....	2
4.Parámetro.....	2
5.Tarifa.....	3
6.Sujetos.....	3
7.Objeto.....	4
8.RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA EN COSTA RICA.....	4
9.CRITERIO JURISPRUDENCIAL.....	5
10.Aplicación del principio de reserva de ley en materia tributaria.....	5
11.Imposibilidad de gravar dos veces una misma situación de hecho.....	6
12.Principio de reserva de ley en materia tributaria.....	10
13.Aplicación del principio de reserva legal impide cobro de impuesto sobre patente a empresa agrícola.....	11

DESARROLLO:



Centro de Información Jurídica en Línea



1. LÍMITE CONSTITUCIONAL A LA POTESTAD NORMATIVA TRIBUTARIA

“La ‘reserva de ley’, principio que consagra nuestra Constitución Política en los artículos 121 inciso 13) y 124, mediante el cual la producción de las normas instauradas de tributos será a través de leyes emitidas por la Asamblea Legislativa.”¹

“La Constitución puede ir más allá y disponer que un acto de un poder sea el único válido sobre una materia determinada, con exclusión de todos los provenientes de otros poderes, que así resultarían nulos si invadieran dicho campo material. Es la hipótesis de las llamadas ‘reserva de ley’, que se ordenan según un principio de competencia exclusiva por razón de la materia, en virtud del cual sólo el legislador o, en general, sólo el ente u órgano que la Constitución indique pueden intervenir y regular una materia.

(...)

La reserva puede ser absoluta o relativa, según que la norma que la ha creado expresa o implícitamente permita, o prohíba sin excepciones, que otro órgano o ente intervengan en la materia reservada (en todo caso dentro de ciertas condiciones, aun si se permite la intervención).”²

2. CRITERIOS NORMATIVOS DE CONFIGURACIÓN DEL TRIBUTO

3. Hecho generador

“El hecho generador constituye una categoría conceptual de la moderna Ciencia del Derecho y se define como el hecho o complejo de hechos a los que la ley apareja la producción de un efecto jurídico, y de aquí su enorme importancia para el Derecho Tributario al explicar la formación de los tributos, consecuencia directa de la realización concreta de ciertas situaciones tipificadas en la norma por el legislador. Pero aunque la obligación tributaria tiene su fuente insustituible en la ley, ella no basta para crear la relación de derecho, sino por el contrario, es menester que se produzca el hecho o conjunto de hechos, al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria. Aparte de estar vinculado al hecho generador de la obligación impositiva con el principio de ‘reserva de ley’, tal especie fáctica es un hecho jurídico que tiene su base un hecho económico que no adquiere relevancia por sí mismo. De aquí la afirmación de corresponder a un hecho jurídico de acentuada consistencia económica.”³

4. Parámetro



Centro de Información Jurídica en Línea



“por medio de este criterio normativo de configuración del tributo es que se determinará el aspecto cuantitativo de la acción prevista como hecho generador. Por eso se define el parámetro de la norma jurídico-tributaria como el criterio de medición que la misma expresa, aplicable a la acción o actividad aludida en el hecho generador para determinar la magnitud o entidad relevante para los fines de la cuantificación del tributo, y se llama base imponible a esa magnitud o entidad.

(...)

El parámetro puede ser simple o complejo, real o teórico: es simple cuando consiste en una única magnitud (número, cantidad, etc.) y es complejo cuando la magnitud resulta de la combinación de dos o más elementos (peso-valor, unidad-tiempo, etc.). Es real cuando se refiere a una magnitud directamente mensurable, tal como el peso de una mercancía, el número de pisos de un edificio, etc.; y es teórico cuando se refiere a una magnitud abstracta, que se obtiene mediante un procedimiento más o menos complicado, de un bien o de unos bienes realmente existentes.”⁴

5. Tarifa

“... por lo que Micheli (tomado de tesis de clase) define la tarifa o tipo de gravamen así: ‘... podemos definir la tarifa como un criterio aritmético de cálculo para la fijación del quantum debido’; es decir que para determinar concretamente el contenido y el objeto de una determinada prestación tributaria, precisa aplicar a la base imponible obtenida un cierto criterio aritmético de cálculo fijado en la norma jurídico-tributaria, y esto es precisamente la tarifa o tipo de gravamen. No sirve éste, como el parámetro, para medir el hecho generador, sino para medir el tributo; pero naturalmente la aplicación de la tarifa deberá realizarse posteriormente a la aplicación del parámetro y a la consiguiente obtención de una base imponible expresada cuantitativamente; una vez hecho esto se aplica la tarifa (criterio normativo aritmético) a la cifra en que la base imponible se expresa, y se obtiene así el tributo.”⁵

6. Sujetos

“Los sujetos activos de la obligación tributaria son los entes estatales, las municipalidades, etc., que tienen derecho a la percepción de los tributos. La potestad normativa tributaria, como vimos, la ejerce el Estado por medio de su órgano legislativo, pero otros entes públicos han sido autorizados para recaudar los tributos y realizar todos los actos relativos a su administración.



Centro de Información Jurídica en Línea



(...)

Los sujetos pasivos de la relación jurídico-impositiva, como bien lo explica el Porf. A. D. Gianini, son: 'El segundo elemento (personal) del presupuesto consistente, como se ha apuntado, en una determinada relación de hecho o jurídica, en que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto con el elemento material'.

(...)

La norma jurídico-tributaria instauradora de nuevos tributos debe contener, en virtud del principio de 'reserva de ley', los elementos necesarios que permitan su segura individualización, que tiene que ser posible sin el ejercicio de ningún acto discrecional por parte del Poder Ejecutivo."⁶

7. Objeto

"Para dejar bien clara la idea, deseo transcribir lo que al efecto indica el profesor Giannini: 'El primer elemento (material) es el que más propiamente constituye el objeto del impuesto y el que sirve para diferenciar a un impuesto de otro; así, por ejemplo, la transmisión de un patrimonio, la producción de una renta, la transmisión de un bien de una persona a otra o, simplemente, la cualidad de cabeza de familia, etc. Y, consiguientemente, tenemos el impuesto sobre el patrimonio, el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre la circulación de la riqueza, el impuesto de familia, etc.'"⁷

8. RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA EN COSTA RICA

"El principio de 'reserva de ley' en materia tributaria se considera como un postulado fundamental del Derecho Público y una garantía para todos los pueblos que lo consagran en sus Constituciones Políticas.

(...)

Nuestra Constitución contiene el principio de 'reserva de ley' en materia impositiva, lo que representa una garantía para los administrados de que sea la Asamblea Legislativa y no el Poder Ejecutivo quien regule la materia correspondiente a los tributos. La reserva de ley implica una doble prohibición: una al Poder Ejecutivo de regular la materia impositiva, y la otra a la Asamblea Legislativa de delegar sus atribuciones; el Poder Legislativo tiene por virtud de la reserva, no sólo la potestad libre de legislar sobre la materia reservada, sino el deber institucional de hacerlo sin delegarla.

(...)



Centro de Información Jurídica en Línea



No obstante la doctrina suele distinguir dos tipos de reserva de ley, la absoluta y la relativa. En la absoluta la prohibición constitucional es sin excepción ni salvedad; en la relativa caben excepciones a condición de que la ley que hace la delegación de tal potestad contenga los necesarios límites, bases y directrices suficientes para que el Poder Ejecutivo quede circunscrito al dictar los reglamentos correspondientes.

La reserva que consagra nuestra Constitución es absoluta, sin salvedades ni excepciones en cuanto a la instauración de tributos y sus correspondientes criterios normativos de configuración: hecho generador, parámetro, tarifa, sujetos de la obligación y objeto. O sea que toda ley creadora de impuestos debe regular los elementos del tributo, quedando el Poder Ejecutivo facultado para reglamentar mediante el llamado reglamento ejecutivo todo lo relativo a la percepción por el fisco del quantum debido mediante los actos administrativos declarativos de la obligación tributaria, y además actos encaminados para hacer llegar a las arcas estatales la riqueza.”⁸

9. CRITERIO JURISPRUDENCIAL

10. Aplicación del principio de reserva de ley en materia tributaria

VII.- No debe dejarse de lado tampoco, que en materia tributaria rige el principio de reserva legal por lo que, cuando de exenciones se trata, el principio es restrictivo, atendiendo a una interpretación gramatical de la norma que otorgue la exoneración, sin que pueda extenderse, a otros productos distintos a los detallados en la ley que le sirva de sustento. Referente al tema, este mismo Despacho ya abordó, con propiedad, este tema, razón por la cual, se permite transcribir lo expuesto en la sentencia número 407-2002 de ocho horas del once de noviembre de dos mil dos, en cuanto estableció:

“(…) III.- Como es sabido, en materia impositiva rige el principio de reserva legal, la que si bien es de carácter relativo, exige la definición de los elementos básicos del tributo a través de una ley formal, por lo que la exoneración de este impuesto solo puede hacerse mediante norma de igual rango. Esto por virtud de lo dispuesto en la Constitución Política (Artículo 121 inciso 13), y en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en concordancia con los numerales 11, 59 y 124 de la Ley General de la Administración Pública. Lo anterior implica que en materia de exenciones tributarias debe estarse al mandato expreso de la ley, sin que sean viables las interpretaciones analógicas y extensivas.



Centro de Información Jurídica en Línea



Por ello, le está vedado al órgano Público la creación de ellas a través del simple ejercicio de potestades administrativas. Así se obtiene de la Ley N°4755 de 3 de mayo de 1971 (Código de Normas y Procedimientos Tributarios), cuando en su artículo sexto párrafo segundo dice: " La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones ". La conclusión no puede ser otra: para establecer la exoneración de una obligación tributaria debe atenderse a la voluntad expresa del legislador. Entonces no puede el juez o un órgano de la Administración Pública, apartarse del principio primario de la sujeción a la ley, ni atribuirse la competencia del legislador para crear exenciones no admitidas por éste, pues de hacerlo, olvidaría que la primaria fuente de la ley es su letra, debiendo ser aplicada directamente sin la pretensión de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contemplado en ella. Si ello se diera, tendríamos como consecuencia, la violación en forma flagrante, al supra-citado principio, así como el de reserva legal también ya mencionado.

IV.- Las exoneraciones tributarias son también una excepción al principio general del deber de contribuir a los gastos públicos y tratándose del impuesto general sobre las ventas, deben reconocerse solamente en los casos contemplados por la Ley en forma expresa y detallada. Siendo así, para este tipo de normas, debe darse prioridad a la interpretación gramatical, es decir, que han de concederse únicamente en aquellos casos previstos por el legislador no siendo posible extenderlas a otros artículos o mercancías no determinadas expresamente en la ley, pues de lo contrario implicaría, como ya se indicó, conceder exenciones por vía analógica, situación que esta prohibida por aplicación del numeral 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios(...)"

Es dentro de esta óptica, que, entonces, se analiza el punto sometido a consideración de este Tribunal."⁹

11. Imposibilidad de gravar dos veces una misma situación de hecho

"IV.- Uno de los pilares fundamentales del Derecho Tributario lo constituye el Principio de Reserva de Ley ("nullum tributo sine lege"), conforme al cual el impuesto, en cuanto exacción coactiva sobre el patrimonio del contribuyente, debe ser creado, modificado y abolido sólo por ley. Lo anterior significa, que la norma tributaria tiene como fuente de producción primaria la ley en



Centro de Información Jurídica en Línea



sentido formal. La creación de los tributos constituye una facultad propia del poder legislativo. En nuestro ordenamiento jurídico, tal postulado es consagrado por la Carta Magna en el ordinal 121 inciso 13, y por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en el artículo 5 (Sala Primera de la Corte, sentencias números 64 de 6 de agosto de 1982 y 19 de 14:30 hrs. del 4 de mayo de 1984). Sobre el particular, esta Sala ha dicho: "... constitucionalmente y según el artículo 121 inciso 13 de nuestra Carta Fundamental, los tributos necesariamente deben ser creados por ley, sólo un acto de la misma naturaleza, es decir, otra ley, puede dispensar de su pago (artículo 5 del Código Tributario). Si el Legislativo tiene la potestad de establecer tributos, correlativamente debe tener la facultad de dispensarlos. El poder de eximir es una consecuencia inevitable del poder de gravar. Por eso se dice que tanto el imponer tributos como el eximir de ellos, es materia reservada a la ley..." (número 45 de 15:30 hrs. del 13 de junio 1979). Ante la existencia de dos normas legales tributarias, que disponen en relación con una misma situación de hecho, sean el artículo 8 inciso 5) párrafo in fine de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el 7 del mismo cuerpo normativo modificado por la Ley número 6952 que creó el Impuesto a las Ganancias de Capital, cabe hacer el siguiente comentario: dichos tributos afectan el mismo presupuesto de hecho, sea la ganancia resultante de la enajenación a cualquier título de activos fijos depreciables (maquinaria y equipo, bienes muebles en general). Ante tal situación, el Poder Ejecutivo dictó el Decreto Ejecutivo número 15515-H de 27 de junio de 1984 (Gaceta número 126 de 4 de julio de 1984), para equilibrar la situación económica del contribuyente y evitar la doble imposición. El párrafo segundo del artículo 54 del decreto susodicho estipula lo siguiente: "Las ganancias o pérdidas provenientes de la enajenación de los bienes referidos, que se encuentran gravadas con el impuesto regulado por los artículos 5 y 8 inciso 5) de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 30 de este Reglamento, no están afectas al tributo sobre las ganancias o pérdidas de capital...". Esta norma implica que se exime del impuesto sobre las ganancias o pérdidas de capital a las enajenaciones de bienes inmuebles o muebles y que se encuentren gravadas con el impuesto sobre la renta, lo que es explicable, pues con ello se evita una doble imposición sobre un mismo impuesto de hecho, y tal previsión también se encuentra en el artículo 7 relacionado, que se modificó en la Ley #6952 del 29 de febrero de 1984 (Ley de Redistribución de la Carga Tributaria) que creó el impuesto a las ganancias de capital, ya que ahí se dijo que "las ganancias de capital obtenidas por el traspaso, a cualquier título, de bienes inmuebles o muebles, están sujetas al pago de un impuesto único y definitivo del quince por ciento", pero acatando que "existe ganancia de capital cuando una persona física o



Centro de Información Jurídica en Línea



jurídica, domiciliada en Costa Rica, dispone de los bienes indicados precedentemente, sin que tales actos constituyan su profesión habitual, de acuerdo con lo que sobre el particular disponga el Reglamento". De manera, entonces, que cuando los actos de disposición de los bienes inmuebles y muebles es profesión habitual, lo mismo que cuando la venta de muebles no se refiere a los usados en el negocio, sino a otros que han sido adquiridos para revenderlos con ganancia, con un acto aislado y no profesional, las ganancias obtenidas sí están gravadas con el impuesto sobre la renta, pero no con el tributo único y definitivo de las ganancias de capital. Por ello, consiguientemente, el artículo 54 del Reglamento a que se refiere el Decreto #15515-H de 27 de junio de 1984 no viola el principio de reserva de ley en materia tributaria, a que se refiere el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, pues la exención del impuesto sobre las ganancias o pérdidas de capital se concede únicamente cuando la enajenación de los bienes se encuentra gravada con el impuesto sobre la renta, para así evitar una doble imposición sobre una misma actividad económica, tal y como la ley reglamentada lo permite. En lo tocante a la derogación tácita del artículo 8 inciso 5) de la Ley del Impuesto sobre la Renta por la Ley 6952 de 29 de febrero de 1984 (publicada en Gaceta número 64 de 30 de marzo de 1984), conviene confrontar el contenido de sendas leyes, a fin de determinar si son incompatibles respecto a una misma materia regulada. El artículo 8 inciso 5), en lo que interesa, establecía que la renta líquida de las empresas o explotaciones se determina deduciendo de la renta bruta, entre otras partidas, la siguiente: "5) Una amortización razonable para compensar el agotamiento o desgaste de las maquinarias y demás bienes muebles usados en el negocio. La Administración Tributaria determinará los porcentajes máximos de depreciación que prudencialmente pueden hacerse por este concepto, en consideración a la naturaleza de los bienes y a la rama de la actividad económica en la cual son utilizados... Cuando el contribuyente enajene a cualquier título tales activos por un valor diferente al que a la fecha de la transacción les corresponda de acuerdo con la amortización autorizada, la diferencia se incluirá como ingreso gravable o pérdida deducible, según corresponda, en el período en que se realice dicha operación". Por su parte, la Ley número 6952 de 29 de febrero de 1984, que creó el impuesto a las ganancias de capital, disponía en lo conducente: "Artículo 7. Ganancias y pérdidas de capital. Las ganancias de capital, obtenidas por el traspaso, a cualquier título, de bienes inmuebles o muebles, están sujetas al pago de un impuesto único y definitivo del quince por ciento (15%). Para esto fines, se entiende que existe ganancia de capital cuando una persona física o jurídica, domiciliada en Costa Rica, dispone de los bienes



Centro de Información Jurídica en Línea



indicados precedentemente, sin que tales actos constituyan su profesión habitual, de acuerdo con lo que sobre el particular disponga el Reglamento. El hecho generador del impuesto ocurre en la fecha en que se realiza el traspaso (...). La base de imposición de las ganancias del capital se determinará así: (...) b) En el caso de bienes muebles, es la diferencia entre el precio de enajenación y el costo del bien a la fecha en que se efectúe el traspaso; este último depreciado cuando corresponda (...). En casos de ganancias de capital, obtenidas por la transferencia de la casa de habitación o de otros activos depreciables, no se aplicará el impuesto a que se refiere este artículo, si el enajenante demuestra, a entera satisfacción de la Administración Tributaria, que su producto ha sido invertido en adquirir otra casa de habitación u otro activo depreciable semejante, dentro de los seis meses subsiguientes de realizado el traspaso de que se trate (...). Indudablemente, de acuerdo con lo transcrito, la Ley 6952 de 29 de febrero de 1984, determinaba un ámbito de aplicación mayor al del artículo 8 inciso 5 párrafo in fine de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues no se circunscribió a gravar la transferencia de activos fijos depreciables muebles, sino que fue más allá, al comprender las ganancias obtenidas con la enajenación de bienes inmuebles. No obstante lo anterior, ambos impuestos gravaban un mismo hecho generador, la transferencia o enajenación de activos fijos depreciables (bienes muebles) aunque fuera una situación ocasional y no habitual. La incompatibilidad existente entre los dos tributos deriva del diverso tratamiento dado a las ganancias, pues el Impuesto sobre la Renta las reputa como ganancias o pérdidas de renta, en tanto la Ley número 6952 de 29 de febrero de 1984, las tiene como ganancia o pérdida de capital. Las ganancias de capital nacen de la disposición de un bien por un valor superior al de su costo (depreciado si corresponde); no pueden calificarse como ganancias de rédito, en tanto el "capital-fuente" (el mismo bien vendido) desaparece con el acto de disposición, por lo cual el beneficio no puede volverse a producir, ni responde a una fuente explotada. Por otra parte, la Ley 6952 de 29 de febrero de 1984, al reformar el artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y crear el de las ganancias y pérdidas de capital, como impuesto único y definitivo (términos categóricos) excluye cualquier otra imposición sobre el mismo presupuesto de hecho, con la salvedad de cuando se trate de transferencias habituales u ocasionales de bienes muebles no usados en el negocio. De lo expuesto, resulta la concurrencia de los dos requisitos para la derogación tácita de la ley, en el asunto sub-júdice: regulación de una misma materia e incompatibilidad de la ley posterior con la anterior; razón por la cual, la Ley 6952 de 29 de febrero de 1984 derogó, parcial y tácitamente el artículo 8 inciso 5, párrafo in fine.



Centro de Información Jurídica en Línea



Consecuentemente, el propósito del Decreto Ejecutivo número 15515-H de 27 de junio de 1984, no era poner en vigencia esa disposición derogada de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Por otra parte, la Ley número 6999 del 3 de setiembre de 1985 (publicada en La Gaceta 176 de 17 de setiembre de 1985), dispuso en su artículo 9, lo siguiente: "Se sustituye el impuesto de ganancias de capital, regulado en el artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, N° 837 de 20 de diciembre de 1946 y sus reformas, por el impuesto sobre los traspasos de bienes inmuebles (...)" . Esta ley, al sustituir el impuesto sobre las ganancias o pérdidas de capital por el de los traspasos de bienes inmuebles, suplantó y por ende derogó el primero, pero en el caso en estudio al período 85 le era aplicable la Ley #6952 de 29 de febrero de 1984, en cuanto creó el impuesto del 15% a las ganancias de capital. La ley 6999 entró en vigencia a partir de su publicación (artículo 43), la cual se efectuó en La Gaceta número 176 del 17 de setiembre de 1985; en lo sucesivo, quedó sustituido el artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ya modificado por la Ley 6952, por el impuesto sobre los traspasos de bienes inmuebles. Lo anterior significa que del 30 de marzo de 1984, fecha de publicación de la ley 6952, al 17 de setiembre de 1985, fecha de publicación de la ley 6999, las ganancias por el traspaso de activos fijos depreciables (muebles) estuvieron sujetas al impuesto sobre las ganancias de capital; y a partir del 17 de setiembre y hasta el presente se encuentran exentas, en cuanto la Ley 6999 derogó el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, modificado en su oportunidad por la Ley número 6952."¹⁰

12. Principio de reserva de ley en materia tributaria

"Debe advertirse cómo de la relación de los artículos 8 de la Ley número 6879 del 21 de julio de 1983, 3 de la Ley número 6946 del 13 de enero de 1984 y 15 de la Ley número 6966 del 25 de setiembre de 1984 se establece la existencia de un impuesto del 3% sobre el valor aduanero de las mercancías importadas, el cual debe pagarse al momento de liquidar la póliza respectiva, respecto del cual se autorizó al Poder Ejecutivo "... para que, por intermedio del Ministerio de Hacienda, pueda exonerar del tributo que establece esta Ley, las importaciones de insumos, materias primas y maquinaria destinadas a actividades de exportación de productos no tradicionales. El Ministerio de Hacienda reglamentará la mecánica de esas exenciones" (artículo 8 de la ley 6879 supracitada). Evidentemente, la propia ley dispensa a los importadores de la obligación tributaria de pagar el 3% sobre el valor de la mercadería nacionalizada, asimismo, la ley define las condiciones y



Centro de Información Jurídica en Línea



requisitos para la procedencia de la exención, al disponer que cabe en los supuestos de importación de insumos, materia prima y maquinaria cuyo destino sea la exportación de productos no tradicionales, bastando ese elemento para otorgar la exención. El "Instructivo sobre la aplicación del artículo 8 de la ley 6879", del 27 de octubre de 1983, al disponer en el punto I.2.c) que junto al Reclamo presentado ante la Dirección debe adjuntarse una certificación de un contador público autorizado que indique el "Porcentaje de ventas de exportación de productos no tradicionales...", excede los parámetros o lineamientos fijados por el legislador en la susodicha Ley número 6879. Esa disposición supera el ámbito demarcado por la ley, pues si esta última establece que la exención procede por la simple importación de maquinaria o equipo empleado en la exportación de productos no tradicionales, no debe, ni resulta consecuente con el tenor de la ley, establecerse por vía reglamentaria requisitos no contemplados en la ley, como lo sería, en el subexámine otorgar el beneficio en proporción con el porcentaje de la producción colocada en terceros mercados. Este requisito o condición para conceder la exención no está contemplado en la ley bajo ningún concepto, y, además, resulta injusto y desmedido exigirle a una empresa en expansión que coloque, en el primer año de operar con el nuevo equipo, el ciento por ciento de su producción, en un mercado que empieza a penetrar y a conquistar. Al regularse aspectos que le corresponden a la ley y no al reglamento, se quebrantó el principio de reserva absoluta de ley consagrado en los numerales 121, inciso 13, de la Constitución Política y 5, inciso 2, del Código Tributario. Asimismo, se quebrantó un principio de orden constitucional como es el de la indelegabilidad de funciones (artículo 9 de la Carta Magna), estándose frente a la hipótesis de un reglamento delegado, o de una remisión normativa a través de la cual se conceden beneficios exonerativos. Consecuentemente, ese acto administrativo de alcance general y normativo, y su aplicación específica -resolución del Ministerio de Hacienda-, infringen y son disconformes sustancialmente con el orden jurídico."¹¹

13. Aplicación del principio de reserva legal impide cobro de impuesto sobre patente a empresa agrícola

" III.- Como es sabido, en materia impositiva rige el principio de reserva legal, la que si bien es de carácter relativo, exige la definición de los elementos básicos del tributo a través de una ley formal. Esto así por virtud de lo dispuesto en la Constitución Política (Artículo 121 inciso 13), y en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios en concordancia con los



Centro de Información Jurídica en Línea



numerales 11, 59 y 124 de la Ley General de la Administración Pública. Lo anterior implica que en materia impositiva debe estarse al mandato expreso de la Ley, sin que sean viables las interpretaciones analógicas y extensivas, allí donde puede haber gravamen para el patrimonio del particular. Por esto mismo, le está vedado a la Administración -en este caso la Municipal-, la creación de los presupuestos del tributo a través del simple ejercicio de potestades administrativas. Esta conclusión se reafirma con la misma ley de referencia (N° 7545), cuando en su artículo primero obliga al pago de un impuesto de patente: " conforme a esta Ley ". La interpretación no puede ser otra: para establecer la obligación Tributaria debe atenderse a lo dispuesto expresamente por el cuerpo normativo en mención, pues tampoco podría afirmarse que por ser lucrativa, toda actividad está afecta al tributo que establezca el municipio por simple acuerdo. Esta última, sería una interpretación violatoria, en forma flagrante, al supra-citado principio de reserva de Ley. IV- De acuerdo con lo anteriormente dicho, las actividades lucrativas a que se refiere el artículo primero, son aquellas que con detalle enumera el artículo 14, porque si se toma el primero de ellos en forma independiente, se llegaría al absurdo de que las personas físicas que devengan un salario, como gestión onerosa, tendrían que pagar impuestos municipales. De manera que para poder determinar los sujetos que han de cubrir este impuesto a la Municipalidad de Guácimo según su ley, debe analizarse si su accionar se encuentra enmarcado dentro de los supuestos del artículo 14, tal como lo señaló con acierto la sentencia de la Sección Primera de este Tribunal, N° 2-2000, de las 11:15 hrs. del 7 de enero del 2000. V- De lo anterior se deduce que aquellas personas o empresas que se dedican al giro agrícola no están obligadas a pagar impuestos municipales a la accionada, puesto que la transformación y tratamiento con productos químicos a que alude el informe del asesor legal, en el caso de la actora no está dirigido obtener productos nuevos, ni se trata tampoco de un intermediario, sino que el proceso normal que sufren los productos agrícolas, por lo que la accionante se enmarca dentro de lo que se conoce como empresa agrícola, no equiparable a una industria o comercio, como lo ha entendido el ente corporativo. Al respecto ha resuelto la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, entre otras en la resolución No. 68 de 16:10 horas del 8 de mayo de 1991, que se cita en lo que interesa: "I.- Esta Sala por resolución N°9 de las 14 horas y 45 minutos del 16 de enero de 1991 señaló las particularidades propias de la empresa y de la actividad empresarial desplegada por esta de la siguiente forma: "I.- La figura de la empresa tiene dentro del ámbito jurídico un papel fundamental respecto de todas las relaciones referidas al proceso económico. Más que un concepto jurídico es un concepto elaborado



Centro de Información Jurídica en Línea



por la economía en la época moderna para identificar a los sujetos del sistema económico. Dentro de esta construcción los científicos de esa disciplina también han delineado figuras afines al empresario como serían el capitalista, quien aporta capital para encontrar en los intereses una remuneración fija, el trabajador, quien ofrece a cambio también de una remuneración fija, el salario, sus fuerzas de trabajo y los consumidores, o sea los que demandan bienes o servicios para la satisfacción de sus necesidades, pudiendo en muchos casos también ser empresario y trabajador, o bien reunir en sí elementos de estos tres sujetos, sin embargo, lo que distingue al empresario de cualquier otra figura es su rol de constituir el activador del sistema económico, pues sin su participación éste permanecería paralizado. El empresario cumple un papel intermedio entre quienes ofrecen en el mercado capital u ofrecen trabajo y aquellos que demandan bienes o servicios. El empresario transforma o combina los medios de producción y en ese sentido está llamado a ser un creador de riqueza. II.- En los diferentes ordenamientos jurídicos el concepto de empresa es utilizado permanentemente, aún cuando -al igual como sucede es nuestro país- no se haya adoptado formalmente un concepto específico, al igual de como sucede con tantos otros fenómenos de los tiempos modernos. No obstante ello se encuentran conceptos jurídicos muy bien elaborados cuya referencia permite comprender los elementos característicos de la empresa -si se le ve desde un punto de vista objetivo- o el empresario -desde el ángulo subjetivo-. En este aspecto resulta interesante el concepto de empresario introducido en el sistema del Derecho Privado italiano, en su artículo 2082, cuando señala "es empresario quien ejercita profesionalmente una actividad económica organizada hacia el fin de la producción o el intercambio de bienes o servicios". Independientemente de analizar los elementos de la profesionalidad, el fin de lucro, los diferentes tipos de empresarios, privados o públicos, o la sustitución por medio del empresario de la vieja figura del comerciante, lo más importante es la actividad productiva. En efecto el fin respecto del cual la actividad del empresario se encuentra directamente referida es la del intercambio de bienes y servicios. Se incluye en este criterio el antiguo concepto del comerciante como "hombre de negocios" para, y por medio del empresario, ser "el productor", pues es él quien produce bienes y servicios. La actividad no es cualquiera, solo puede ser la producción o el intercambio de bienes y servicios. III.- Existen muchos tipos de actividades. Ello permite clasificar distintos tipos de empresas. La diferenciación más usual está entre el empresario comercial y el empresario agrícola. Actividades industriales, actividades comerciales, actividades agrícolas están al centro de la atención para hacer esa diferencia, aun cuando



Centro de Información Jurídica en Línea



estas últimas hasta hace muy pocas décadas no merecieron de una atención especial. En muchos Códigos de Comercio se estableció el principio de calificar como comercial toda aquella actividad residual de lo no agrícola, pero también hoy existen normas cuya orientación permite distinguir con mayor precisión en qué casos se está en presencia de una actividad agrícola o no. Sobre el particular, el artículo 2135 del Código Civil Italiano señala: "Es empresario agrícola quien ejerce una actividad dirigida al cultivo del fondo, a la silvicultura, a la crianza de ganado y actividades conexas" y en el segundo párrafo del mismo artículo se agrega "Se consideran conexas las actividades dirigidas a la transformación o a la enajenación de los productos agrícolas, cuando están incluidas en el ejercicio normal de la agricultura". Respecto de esta norma pueden plantearse dos precisiones importantes: 1) Existen actividades agrícolas principales y actividades agrícolas conexas, siendo estas últimas calificables como agrícolas, aun cuando en principio no lo son, por ser ejercitadas por el mismo empresario agrícola dentro de su proceso productivo, tal es el caso del productor de leche que transforma su producto en queso, o el empresario que también comercializa sus productos. 2) La doctrina ha preferido sustituir una lista de actividades principales por la fórmula "cría de animales y cultivo de vegetales", lo cual entraña la adopción de un criterio biológico, donde el riesgo de la naturaleza también determina la actividad. IV.- Esta Sala ha venido interpretando los conceptos de empresa, tanto general como agraria, y las particularidades de ésta última en relación con las fórmulas genéricas utilizadas por el artículo 1° y 2°, inciso h), de la Ley de Jurisdicción Agraria para determinar cuando se está en presencia de un asunto agrario o no agrario, y en esa forma también determinar bajo cuáles normas procesales debe tramitarse un determinado asunto, y en tal virtud ha señalado el paralelismo entre las normas italianas del Código Civil y las costarricenses de la Ley de Jurisdicción Agraria, pues éstas se inspiraron en aquellas (Resolución N°34 de las 15 horas del 27 de abril de 1990). En este sentido una correcta interpretación de las normas genéricas de los artículos 1° y 2° inciso h), de la Ley de Jurisdicción Agraria obligan a comprender que existe una actividad agraria principal cual es la de producción de productos agrícolas, entendiéndose éstos como la cría de animales o el cultivo de vegetales, y actividades agrarias por conexión, cuando las realiza el mismo empresario agrícola de transformación, industrialización, enajenación o comercialización de productos agrícolas. Estas últimas, si las realiza otro empresario no vinculado directamente con la actividad principal, serían comerciales, pues ésa es su naturaleza, aun cuando se trate de transformar, industrializar, enajenar o comercializar productos agrícolas, pues el elemento



Centro de Información Jurídica en Línea



calificante de la empresa no es el bien "producto agrícola" sino, por el contrario la "producción agrícola", en suma la actividad agraria. También pueden dejar de ser agrarias las actividades agrícolas industriales y agrícolas comerciales cuando rebasan el ejercicio normal de la agricultura y constituyen la actividad principal.". VI- Como consecuencia de lo expuesto, debe declararse procedente la demanda, para ordenar a la accionada que devuelva a Bananera Calinda S.A. la suma de cinco millones cuatrocientos trece mil ciento trece colones sin céntimos que fueron pagados por concepto de impuestos de patente durante los años de mil novecientos noventa y seis a mil novecientos noventa y nueve, y los que se hubieren pagado en el dos mil. Asimismo deberá cubrir los intereses calculados de conformidad con el artículo 58 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, desde la fecha en que fueron cancelados y hasta su efectiva devolución. "¹²

FUENTES CITADAS:

- ¹ GÓMEZ Solera, Juan Manuel. La reserva de ley como límite al poder impositivo del Estado. Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1977. p. 6. (Localizado en la Biblioteca de la Facultad e Derecho de la Universidad de Costa Rica, signatura 343.8 G633r).
- ² ORTÍZ Ortiz, Eduardo. El presupuesto de la República: una doble reserva de ley especial. *Revista Judicial*. (33) Junio: 1985. p. 15. (Localizado en la Biblioteca de la Facultad e Derecho de la Universidad de Costa Rica, signatura 340-R).
- ³ GOMEZ Solera, Juan Manuel. El principio de reserva de ley en materia tributaria: teoría y práctica. Tesis de grado para optar por la Licenciatura en Derecho. San José: Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, 1974. p.p. 29 y 30. (Localizado en la Biblioteca de la Facultad e Derecho de la Universidad de Costa Rica, signatura 383).
- ⁴ GOMEZ Solera, Juan Manuel. El principio de reserva de ley en materia tributaria: teoría y práctica. Tesis de grado para optar por la Licenciatura en Derecho. San José: Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, 1974. p.p. 37, 38 y 39. (Localizado en la Biblioteca de la Facultad e Derecho de la Universidad de Costa Rica, signatura 383).
- ⁵ GOMEZ Solera, Juan Manuel. El principio de reserva de ley en materia tributaria: teoría y práctica. Tesis de grado para optar por la Licenciatura en Derecho. San José: Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, 1974. p.p. 39-40. (Localizado en la Biblioteca de la Facultad e Derecho de la Universidad de Costa Rica, signatura 383).
- ⁶ GOMEZ Solera, Juan Manuel. El principio de reserva de ley en materia tributaria: teoría y práctica. Tesis de grado para optar por la Licenciatura en Derecho. San José: Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, 1974. p.p. 41, 42 y 44. (Localizado en la Biblioteca de la Facultad e Derecho de la Universidad de Costa Rica, signatura 383).
- ⁷ GOMEZ Solera, Juan Manuel. El principio de reserva de ley en materia tributaria: teoría y práctica. Tesis de grado para optar por la Licenciatura en Derecho. San José: Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, 1974. p. 45. (Localizado en la Biblioteca de la Facultad e Derecho de la Universidad de Costa Rica, signatura 383).
- ⁸ GÓMEZ Solera, Juan Manuel. La reserva de ley como límite al poder impositivo del Estado. Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, 1977. p.p. 14, 21, 22 y 23. (Localizado en la Biblioteca de la Facultad e Derecho de la Universidad de Costa Rica, signatura 343.8 G633r).
- ⁹ SECCIÓN SEGUNDA DEL TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Segundo Circuito Judicial. Resolución N° 505-2004 de las diez horas veinticinco minutos del seis de octubre de dos mil cuatro.
- ¹⁰ SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución N° 43 de las dieciséis horas del veintisiete de marzo de mil novecientos noventa y dos.
- ¹¹ SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución N° 99 de las

quince horas diez minutos del veinticuatro de junio de mil novecientos noventa y dos.

¹² SECCION SEGUNDA DEL TRIBUNAL SUPERIOR CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. II Circuito Judicial de San José. Resolución N° 347-2002 de las diez horas cuarenta y cinco minutos del cuatro de octubre del dos mil dos.