

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

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: CRITERIOS EN MATERIA TRIBUTARIA DE LA SALA I

RESUMEN: En el presente informe investigativo, se hace una breve reseña de los criterios esgrimidos por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en materia tributaria. De esta forma, se citan los principios doctrinales que rigen esta materia, así como los supuestos sobre los que se fundamenta el poder estatal para imponer los tributos. Finalmente, se citan extractos jurisprudenciales donde se abordan diversos temas del Derecho Tributario.

Índice de contenido

1. Doctrina.....	2
a. Poder Tributario.....	2
i. Aspectos Esenciales del Poder Tributario.....	2
b. Principios Impositivos.....	3
i. Principio de Justicia Tributaria.....	3
ii. Principio de Legalidad.....	3
iii. Principio de Generalidad.....	4
iv. Principio de Igualdad.....	5
v. Principio de Capacidad Contributiva.....	5
vi. Principio de No Confiscatoriedad.....	6
2. Jurisprudencia.....	6
a. Determinación de oficio de la Obligación Tributaria.....	6
b. Ganancia de Capital no es Gravable.....	8
c. Requisitos para deducir Gastos de Impuesto sobre la Renta. .	9
d. Tributos Municipales.....	12
e. Incentivo Fiscal a la Industria Turística.....	19
f. Principio de Legalidad Tributaria.....	20

DESARROLLO:

1. Doctrina

a. Poder Tributario

“La expresión “poder tributario” significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su territorio.

Este concepto tan genérico ha dado lugar a interpretaciones divergentes, que comienzan con la terminología. Hay quienes hablan de supremacía tributaria, de potestad impositiva, de potestad tributaria, de poder fiscal, de poder de imposición, pero son variantes de la idea expuesta.

Quienes se refieren al impuesto, lo hacen en consideración a que, indudablemente, es el tributo típico y la base fundamental del ordenamiento de todos los gravámenes, pues, en verdad, tanto el impuesto como la tasa y las contribuciones especiales tienen análoga estructura jurídica y reconocen el mismo origen (poder de imperio) solo se diferencian por la naturaleza del presupuesto de hecho que se determina por circunstancias extrajurídicas o metajurídicas. La doctrina germánica considera, por lo común, que el poder tributario tiene su fundamento en la soberanía del Estado, en términos generales o en la soberanía territorial. Otros autores se refieren al poder general del Estado o la fuerza pública dirigida hacia las rentas del Estado. F-Sáinz de Bujanda, tratadista español, también habla de la soberanía fiscal “como aspecto o manifestación de la soberanía financiera y ésta, a su vez, constituye una parcela de la soberanía del Estado. Es decir que todo este grupo de autores, con variantes de palabras, fundamenta el derecho estatal de exigir contribuciones en la soberanía”.¹

i. Aspectos Esenciales del Poder Tributario

a) Abstracto. Algunos autores consideran que puede hablarse de un poder tributario abstracto y de otro concreto, y que este último es complementario del primero. En otras palabras, para que exista un verdadero poder tributario, es menester que el mandato del Estado se materialice en un sujeto, que se haga efectivo mediante una actividad de la administración.

b) Permanente. Estimamos preferible no hablar de imprescriptibilidad, sino de permanencia. De poder estable, inalterable, se ejerza o no. El poder tributario es connatural al Estado y deriva de la soberanía, de manera que sólo puede

extinguirse con el Estado mismo; en tanto subsista, indefectiblemente habrá poder de gravar.

c) Irrenunciable. El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir: es como el oxígeno para los seres vivientes. Por otra parte, los órganos del Estado o quienes lo integren carecerían del derecho de renuncia.

d) Indelegable. En realidad, este aspecto está íntimamente vinculado al anterior y reconoce análogo fundamento. Renunciar importaría desprenderse de un derecho en forma absoluta y total; delegar importaría transferirlo a un tercero de manera transitoria.

(...)

La indelegabilidad hay que relacionarla con un principio fundamental que es la llamada reserva de ley. Ciertos cuerpos del Estado tienen funciones exclusivas que no pueden delegarse en otros cuerpos."²

b. Principios Impositivos

i. Principio de Justicia Tributaria

"La Constitución costarricense no cuenta con una disposición que expresamente señale a la justicia tributaria como norte en la imposición fiscal.

La Constitución Española de 1978 sí la contiene pues su artículo 31 dice: "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio".

De esta forma, la Constitución Española reúne en un solo artículo los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, no confiscatoriedad que funcionan como límites constitucionales a la hora de promulgar y aplicar las normas tributarias.

Martínez Lafuente nos dice, en relación a dichos principios, que: "...cada uno de ellos resalta un aspecto particular del principio fundamental de justicia tributaria, al que todos reconducen... y agrega, refiriéndose específicamente al principio de capacidad contributiva, que éste "... no es en exclusiva la única plasmación o concreción de la justicia, pues precisa -para ello- de la ayuda de (los) otros (principios)...".³

ii. Principio de Legalidad

"El principio de legalidad en materia tributaria "...constituye

una garantía esencial en el derecho constitucional tributario en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley material y formal, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa, conforme a los procedimientos establecidos en la Constitución para la sanción de las leyes y que contiene una norma jurídica..."

Sus orígenes se remontan a la Carta Magna de Inglaterra (1215), donde se determinó que el Rey no podía establecer recursos ordinarios sin el consentimiento de los representantes del pueblo. En Francia, dicho principio pasó a formar parte de la Declaración de los Derechos de 1789 y de la Constitución de 1791, fundamentalmente por la idea de protección a la propiedad privada.

El artículo 121 inciso 13) de nuestra Constitución Política establece el principio "Nullum Tributurn sine lege", al preceptuar que corresponde a la Asamblea Legislativa "... establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales..."

El Código Tributario, haciendo eco de la disposición constitucional referida, señala la reserva legal en cuanto a la creación y modificación de tributos, la definición del hecho generador, el establecimiento de tarifas y sus bases de cálculo, la indicación del sujeto pasivo de la obligación tributaria, y la tipificación de infracciones y sanciones en materia tributaria."⁴

iii. Principio de Generalidad

"La doctrina establece que en virtud del principio de generalidad "... no deben resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación odiosa...". Dicho en otros términos, "...el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto..."

La Corte Plena ha reconocido la aplicación de este principio en materia tributaria al decir que:

"...el impuesto constituye un tributo indiscriminado y obligatorio que se exige a todos los individuos con la finalidad de atender y cubrir las múltiples necesidades de los servicios públicos y fines primarios del Estado moderno, esa carga pesa sobre todos los habitantes y no está en relación con compensaciones ni beneficios especiales..."

Si bien la resolución transcrita reconoce el principio de generalidad, limita su aplicación a los "habitantes" del

territorio, lo cual no es correcto pues, en virtud del principio de territorialidad, las personas que no sean habitantes del territorio y pueden ser sujetos pasivos de la obligación tributaria."⁵

iv. Principio de Igualdad

"La Constitución no hace referencia expresa al principio de igualdad ante las cargas públicas. Sin embargo, la referencia general -que hace al principio de igualdad permite inferir que dicho principio debe ser respetado a la hora de promulgar y aplicar las normas tributarias.

Su incorporación como principio impositivo obedece a la necesidad de que, en igualdad de circunstancias, a las personas se les conceda un trato impositivo uniforme, pues las distinciones en el tratamiento impositivo sólo se justifican si existen elementos razonables para hacerlas.

La Corte Plena se ha pronunciado reiteradamente sobre los aspectos generales del principio de igualdad. Entre muchas, citarnos las siguientes resoluciones:

"... la garantía de igualdad -que consagra el artículo 33 de la Constitución Política significa trato igual en circunstancias iguales, sin hacer excepciones que, al no estar motivadas por la diversidad de una situación respecto de otra u otras, constituyan desventajas o privilegios que vulneran el principio de justicia en -que se inspira esa garantía de igualdad. Aplicar un criterio de igualdad en circunstancias desiguales, más bien redundaría en quebranto del artículo 33, porque entonces la igualdad -que en esas condiciones la ley estableciera, vendría a convertirse en un trato desigual para quienes tienen derecho a que la ley reconozca las diferencias en que se hallan. Por esto se dice que en la doctrina que 'el trato igual a Jos desiguales se ha reputado con razón como la suprema injusticia...'"⁶

v. Principio de Capacidad Contributiva

"Lamentablemente, en Costa Rica el principio de capacidad contributiva no ha tenido el desarrollo jurisprudencial que merece. No obstante, tanto la Corte Plena como la Sala Primera de la Corte han dado un aporte fundamental para su desarrollo, cual es, reconocer que dentro de nuestro ordenamiento jurídico el principio de capacidad contributiva se deriva de los principios de igualdad y generalidad consagrados en la constitución.

La Sala de Casación lo define como "aptitud de pago público"³ y también ha dicho que:

"... Se parte de que es sabido que el impuesto se funda en la

capacidad contributiva y que ésta pueda apreciarse de hechos objetivos que el legislador considera dignos de ser ponderados. El análisis de los mismos, según se (sic) naturaleza económica, indica la realidad que el legislador quiere apreciar para efectos tributarios. Y tiene de interesante el método que cuando esos hechos indicativos de capacidad económica constan en actos o contratos verificados por los contribuyentes, puede decirse que surgen de la voluntad o del consentimiento de los mismos interesados...".⁷

vi. Principio de No Confiscatoriedad

En los últimos veinte años la Sala de Casación no ha vertido pronunciamientos en donde analice la confiscatoriedad del tributo, sin embargo, la Corte Plena lo hace en los siguientes términos:

"...la equidad y la proporcionalidad son básicas en los impuestos. Se estima al respecto que el Estado puede tomar parte proporcional de la renta, pero siempre que no llegue a anular la propiedad como tal, como sería el caso de que el tributo absorba totalmente la renta. Como argumento de gran peso, se dice que si la Constitución protege el derecho de propiedad no se puede reconocer y admitir que otras disposiciones lo destruyan. Por ese motivo, la interpretación no puede ser dirigida en otro sentido que no sea en armonía con la garantía constitucional de propiedad. Para ser constitucionales, los tributos no deben desnaturalizar un derecho de propiedad: eso es evidente y así se ha sostenido en otros países. Desde el momento en que la Constitución Política asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación, es indudable que por vía directa no se pueden hacer ilusorias tales garantías, a base de permitir una medida de tributación que va más allá de lo razonable. Las constituciones, la doctrina y la jurisprudencia de los tribunales de otros países, sostienen por eso que las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias; el principio es que los tributos no pueden absorber una parte substancial de la propiedad o de la renta. La regla de la proporcionalidad exige que la fijación de las contribuciones concretas sea en proporción a la capacidad contributiva, pues el aporte no debe resultar desproporcionado...".⁸

2. Jurisprudencia

a. Determinación de oficio de la Obligación Tributaria

"II.- Alega la recurrente violación del Código Municipal en sus artículos 84, el cual dispone que las certificaciones de los Contadores Municipales constituyen título ejecutivo; 97, en cuanto dispone que "El impuesto de patente se pagará durante todo el tiempo que se haya tenido el establecimiento abierto o ejercido el comercio en forma ambulante y durante el tiempo que en que se haya poseído licencia, aunque la actividad no se hubiere realizado", en relación con los numerales 1º, 14 incisos b) y c) y 15 de la Ley 6342 de 30 de mayo de 1979, Ley para el cobro de patentes de la Municipalidad de Cartago; 7 del Código Municipal en relación con el 170 de la Constitución Política que establecen la autonomía de las Corporaciones Municipales, además de los artículos 7, 8, 9, 10 y 14 de la Ley 6342 en cuanto, a juicio de la Municipalidad recurrente, contienen el procedimiento de determinación de la obligación tributaria. Aduce la recurrente aplicación indebida de los artículos 1º y 139 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios en cuanto fueron aplicados por el Tribunal Superior a la especie fáctica, cuando a criterio de la recurrente la Ley 6342 establece un procedimiento de determinación claro que no admite la aplicación supletoria del 139 el cual regula la vista para que el contribuyente se pronuncie sobre el traslado de cargos, observaciones e infracciones que formule la Administración Tributaria. La recurrente, también alega infracción de los artículos 171 y siguientes, 178 y siguientes del Código Municipal en cuanto señalan un procedimiento específico para la impugnación de los actos arbitrarios tomados por las Corporaciones Municipales [...]. En cuanto a la violación del artículo 84 del Código Municipal, Ley número 4574 de 4 de mayo de 1970, es preciso indicar que la emisión de certificaciones por los contadores de la Municipalidad del Cantón Central de Cartago no tuvo fundamento en un acto de determinación válido, por lo que se impone la nulidad de las mismas. La invalidez de la determinación de oficio hecha por la Municipalidad del Cantón Central de Cartago resultó de no haber aplicado supletoriamente el artículo 139 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que prevé la vista inicial para el contribuyente, dándole traslado al mismo de las observaciones y cargos que se le formulen, precisamente por cuanto la Ley 6342 de 5 de mayo de 1979 -ley privativa de un ente autónomo o descentralizado- no contiene norma expresa sobre el particular (artículo 1º Código de Normas y Procedimientos Tributarios). La vista inicial de actuaciones le permite al sujeto pasivo de la obligación tributaria ejercitar su derecho de

defensa, además la administración debe comunicarle de manera concreta y fundada al contribuyente las observaciones y cargos, para que ofrezca la prueba de descargo. La determinación de oficio constituye un acto administrativo y como tal debe reunir ciertos requisitos entre los cuales destaca la motivación del mismo. La vista inicial debió habersele conferido a RECOPE, todo ello en aras de la resolución definitiva que debía dictar la Municipalidad del Cantón Central de Cartago, para que el contribuyente pudiese agotar la vía administrativa mediante el recurso de alzada ante el Consejo Municipal (artículo 9 párrafo 3° Ley 6342 de 5 de mayo de 1979). Por lo anterior no existe violación de los artículos 170 de la Constitución Política, 7, 84, 86 del Código Municipal, 7, 8, 9, 10 y 14 de la Ley 6342."9

b. Ganancia de Capital no es Gravable

"XI.- Los certificados de depósito a plazo en dólares de la denominada "presa de divisas" nacen a principios de la década de los años 80, concretamente con la aplicación del Reglamento para el tratamiento de las solicitudes de divisas pendientes de autorización por parte del Banco Central de Costa Rica, el cual fue aprobado en Sesión de Junta Directiva del Banco Central número 3608-81, artículo 4, de 31 de marzo de 1981. Ese reglamento fue aprobado con la finalidad de eliminar la "presa" de solicitudes de divisas que en esa época tenía el Banco Central por falta de divisas, y que desde luego no podía atender, lo cual obedeció a una situación coyuntural como lo fue la crisis económica que padeció nuestro país para esos años. Con ese Reglamento se buscaba que los importadores obtuvieran las divisas en el mercado libre, y el Banco Central les emitía certificados en dólares por la diferencia entre el tipo de cambio oficial y el de mercado, sea entre [8.64 colones y 15.00 colones], según reza el numeral 3 del citado Reglamento. Ese mismo cuerpo normativo hacía referencia a todas aquellas solicitudes de divisas pendientes de autorización anteriores al 20 de febrero de 1981, de personas físicas o jurídicas del sector privado, las cuales fueron clasificadas en dos grandes grupos: a) de importaciones de bienes de consumo y capital y por servicios; b) de amortización de obligaciones externas del sector privado por concepto de avales y garantías de pago. Por virtud de lo anterior se emitieron certificados de depósito en dólares y en colones, a tenor de los distintos artículos del Reglamento. El punto a dilucidar consiste en determinar si las diferencias cambiarias, entre [40.00 colones y 52.50 colones] por dólar, obtenidas por [la sociedad actora] al finiquitar deudas pendientes con sus acreedores [...], a través de la entrega de certificados de la "presa de divisas" y declaradas en el período fiscal 83, constituyen una ganancia de capital o

ingresos gravables. Conforme al artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente para el año 83, [la actora] lo que tuvo fue una típica ganancia de capital, la que no puede considerarse como un aumento de renta. Máxime si se observa que la empresa al realizar la transacción no tenía como giro habitual, negocio o comercio la venta de depósitos a plazo en dólares de la presa de divisas. La ganancia o pérdida de capital es un concepto diferente del de aumentos y pérdidas de renta, razón por la cual no pueden tener un tratamiento impositivo similar. La ganancia de capital no es renta ordinaria, o por lo menos renta de la clase que el impuesto sobre la renta pretende gravar, por su naturaleza accidental y aperiódica; suele tratarse normalmente de ingresos casuales u ocasionales que obtienen los contribuyentes. La renta proviene, en contraposición de una fuente recurrente, como el fruto deriva del árbol. No se violaron tampoco los artículos 5 inciso 5 y 8 inciso 5 párrafo 3° de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente durante el año 83, puesto que el primero se refiere a las actividades que generan utilidades, beneficios y rentas que integran la renta bruta, y el segundo a la depreciación de los activos. Tampoco existe violación de los artículos 2 inciso d) y 105 del Código Tributario, toda vez que la Administración Tributaria puede dictar normas generales para la correcta aplicación de las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por la ley y las reglamentaciones respectivos. Para el caso concreto debe entenderse que la Administración Tributaria puede dictar esa normativa siempre que esté orientada al cobro de tributos previamente fijados y determinados por la ley, según el conocidísimo principio "nullum tributum sine lege", conforme al cual la ley define el hecho generador del tributo, el monto y los sujetos pasivos de la obligación tributaria (Principio de Reserva de Ley, artículo 121, inciso 13, Constitución Política y 5° del Código de Normas y Procedimientos Tributarios)."¹⁰

c. Requisitos para deducir Gastos de Impuesto sobre la Renta

"I.- La accionante, Compañía A. de H., S.A., adquirió acciones de la Sociedad M. R., S.A. por la suma de ₡7.736.164.00. Sobre esa compra, en la declaración del impuesto sobre la renta del período fiscal de 1991 (1 de octubre de 1990 a 30 de setiembre de 1991), aplicó como deducción por gasto en la renta gravable la suma de ₡3.922.000.00 que adujo era lo correspondiente al 50 % del monto de la referida transacción. Para ello, utilizó como fundamento el inciso b), del artículo 60 de la Ley N° 7092 de 21 de abril de 1988. La Sección de Auditoría Fiscal Integral de la Dirección General de la Tributación Directa al analizar la declaración sobre la renta formulada por la sociedad accionante, sostuvo que, para ser acreedora del beneficio estipulado en la Ley, la contribuyente

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

requería haber destinado en el período anterior el ciento por ciento de sus ventas a la exportación de conformidad con el ordinal 69 -antes 68, ambos derogados- del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Al no encontrarse la Compañía A. de H., S.A. en ese supuesto, denegó la disminución aplicada e incrementó en ₡1.176.600.00 el impuesto sobre la renta de ese período, lo cual comunicó por medio del traslado de cargos N° AI-A4-35-93. La empresa tributante recurrió ante la Dirección General de la Tributación Directa. A través de la resolución N° 3679-94 de 12:30 horas del 29 de agosto de 1994, la Dirección rechazó el reclamo y confirmó la variación ejecutada por la Auditoría, pues en su criterio el artículo reglamentario no desborda los límites impuestos en la Ley y, que en todo caso, por el principio de inderogabilidad singular de los decretos -Artículo 13 de la Ley General de la Administración Pública- estaría en la obligación de aplicarlo. Además, indicó que la gestionante no cumplía, al 26 de mayo de 1992, con el requisito necesario para obtener el beneficio que reclamaba al no ser la empresa M.R., S.A. exportadora, según lo informó el Banco Central de Costa Rica. Contra esa resolución, fue interpuesto reclamo ante el Tribunal Fiscal Administrativo, el cual consideró inaplicable la pretendida disminución del gasto por concepto de compra de acciones y ratificó la decisión de la Tributación Directa. En sede judicial, la actora impugna el fallo del Tribunal Fiscal Administrativo. Argumenta que los órganos administrativos pretenden imponerle un doble requisito que no contempla el inciso b), del artículo 60 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues en su opinión, para obtener el beneficio requerido, basta que se cuente con programas de exportación al ciento por ciento de su producción, o bien, que estén exportando ese total, no ambos simultáneamente como mal lo ha requerido la Administración Tributaria. Por otra parte, sostiene que el Poder Ejecutivo excedió sus potestades reglamentarias al estipular en el artículo 69 -antes 68, ya derogados- del Reglamento a la citada ley, que los contribuyentes debían satisfacer ambos requisitos para obtener el beneficio otorgado por el Legislador. Por consiguiente, aduce, la Administración Tributaria, para no infringir el ordenamiento jurídico, debió desaplicar la disposición reglamentaria y, en su lugar, aprobar la deducción requerida, bajo los términos de la Ley vigente. El Tribunal Superior Contencioso Administrativo, Sección Segunda, declaró, acogiendo la defensa previa opuesta, la inadmisibilidad de la demanda en relación con la petitoria que reclama la ilegalidad del artículo 68, luego 69, del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta y, en sentencia, sin lugar la demanda. Insatisfecho con el fallo, el personero de la actora formula recurso de casación por motivos de fondo. II.- Alega la recurrente falta de aplicación del inciso b), del artículo 60 de la Ley N° 7092 de 21 de abril de

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

1988; indebida aplicación del artículo 69 (antes 68) del reglamento a esa ley; así como violación de los artículos 6 de la Ley General de la Administración Pública; 2 del Código Tributario y 8, inciso segundo, de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Arguye al respecto, que la jerarquía de las fuentes consagrada en nuestro ordenamiento jurídico, veda la aplicación de reglamentos que contengan disposiciones contrarias a la ley. Por eso en su opinión, los Juzgadores debieron hacer caso omiso de la norma reglamentaria y aplicar sin más el texto de aquella ley. III.- En primer término, cabe aclarar que el agravio relacionado con la indebida aplicación de la norma reglamentaria resulta inatendible. En efecto, al declarar el Tribunal la inadmisibilidad sobre esa parte de la petitoria, sin que el casacionista haya ejercido en contra de esa decisión los recursos que pone a disposición el ordenamiento jurídico (artículo 52, inciso 1, de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa), el cargo deviene en extemporáneo imponiéndose su desestimación con base en el numeral 608 del Código Procesal Civil. IV.- En el presente asunto, si bien el Tribunal Superior incorpora razones de más para fundamentar su decisión, lo cierto es, como él mismo lo indicó en su fallo, que todo se circunscribe a determinar los alcances de la norma que estipula el beneficio en cuestión. De allí que, en punto a los cargos, que sobre el particular aduce, lleva razón la casacionista. De conformidad con la lectura integral de los numerales 7 de la Constitución Política, 6 de la Ley General de la Administración Pública y 2 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, los Tribunales de Justicia, en tutela del principio de legalidad, están obligados a dictar sus fallos respetando el marco jurídico proporcionado por la Ley y, consecuentemente, acatando el principio de jerarquía de las fuentes del ordenamiento jurídico. Por consiguiente, en el sub-júdice, para determinar si la Administración Tributaria y el Ad quem resolvieron correctamente las gestiones del actor, es imprescindible definir los alcances del artículo 60 de la Ley N° 7092 de 21 de abril de 1988 vigente para el período fiscal reclamado, en particular en la frase que así reza: "que tengan programas de exportación del ciento por ciento (100%) de su producción o que estén exportando ese total". Es claro que la vocal "o", resaltada en la transcripción anterior, dice de una conjunción que, semánticamente, tiene carácter disyuntivo. Tal interpretación no proviene exclusivamente del uso adecuado de las reglas idiomáticas, sino también del espíritu intrínseco a la norma. De admitir un significado copulativo a esa conjunción, la voluntad del legislador, sea procurar un incentivo para los exportadores de productos no tradicionales, se vería enervada. Basta para ejemplificar esto, considerar el supuesto de quien habiendo exportado la totalidad de su producción no tradicional, le sea

denegado ese beneficio fiscal por carecer de un contrato del ciento por ciento, por el simple hecho de conferirle un sentido copulativo a la vocal. Síguese entonces que la única interpretación acorde con la voluntad legislativa dice de la presencia de dos requisitos alternos o separados: tener programas de exportación al ciento por ciento, o bien, estar exportando la totalidad de esa producción. Consecuentemente, al requerir la Administración Tributaria el cumplimiento simultáneo de ambos requisitos, extralimitó los parámetros definidos por la Ley del Impuesto sobre la Renta. Sobre este particular, en igual sentido, puede verse los votos de esta Sala números 203 de las 14:40 hrs. y 204 de las 14:50 hrs. ambas de 1999. V.- De lo antes expuesto resulta que los Juzgadores infringieron los artículos 60, inciso b), de la Ley N° 7092 de 21 de abril de 1988 y 6 de la Ley General de la Administración Pública. Por consiguiente, se impone acoger el recurso, anular la sentencia N° 387-98 de las 10:30 horas del 7 de octubre de 1998 del Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda, revocar la resolución N° 06-95 de 14:00 horas del 8 de enero de 1996 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, que a su vez confirmó la resolución R-3679-94 de 12:30 horas del 29 de agosto de 1994, de la Dirección General de Tributación Directa únicamente en cuanto a la interpretación dada al artículo 60, inciso b), de la Ley N° 7092 de 21 de abril de 1988 -Ley del Impuesto sobre la Renta. Y en su lugar, resolviendo por el fondo, denegar las excepciones de falta de derecho y de sine actione agitadas por la representación estatal y disponer que el Estado debe analizar el reclamo interpuesto por la actora interpretando en forma disyuntiva la vocal "o" en la frase: "que tengan programas de exportación del ciento por ciento (100%) de su producción o que estén exportando ese total", contemplada en el referido artículo 60. Tocante a las costas, debe condenarse al Estado al pago de ellas."¹¹

d. Tributos Municipales

"III. Previo a entrar en el análisis de cada uno de los agravios expresados, conviene traer a colación el planteamiento hecho por esta Sala en la sentencia N°12 de las 11 horas del 25 de marzo de 1994, relativos a las diferencias operantes entre tributos estatales y municipales así como sobre el fundamento de las Municipalidades para el establecimiento de tributos: " IV. ... En forma genérica el Código de normas y procedimientos tributarios en su artículo 4 párrafo primero define los tributos como "... las prestaciones en dinero, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines ...". Para el caso de las Municipalidades cualquier tipo de tributo (impuestos,

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

contribuciones especiales o tasas) está encaminado a la obtención de recursos, mediante recaudaciones, para el fomento de actividades tendientes al cumplimiento de sus fines (fin extrafiscal del tributo). Los fines municipales son distintos a los propiamente estatales. Cada municipio debe atender problemas prioritarios dentro del ámbito territorial donde ejerce su autonomía (artículo 2.1 de la Ley General de la Administración Pública). Por esa razón no puede sostenerse la identidad entre el Estado propiamente dicho y los entes menores, pues si bien ambos se rigen por las mismas normas en cuanto a las funciones de relación y acción, legalmente son distintos entre sí (artículo 2 Ibídem). Los fines propios del Estado son genéricos y de programación uniforme, mientras los entes menores tienen fines más restringidos y particulares. V.- La potestad de las Municipalidades para el establecimiento de tributos descansa en una atribución de carácter Constitucional. El artículo 170 de la Carta Magna garantiza la autonomía municipal y otorga a estos entes menores la iniciativa para la creación, modificación o extinción de los impuestos municipales, pero siempre sujetos a la autorización legislativa (artículo 121 inciso 13). El acto de autorización es típicamente tutelar. Consiste en la remoción de un obstáculo legal para realizar la actividad autorizada. El titular de la actividad es el órgano autorizado y no el autorizante. La Asamblea Legislativa no puede asumir un papel creador de impuestos municipales (tributos en general), pues son las mismas corporaciones las creadoras de dichos impuestos en el ejercicio de su autonomía. La Asamblea puede rechazar un nuevo impuesto municipal pero no establecer uno distinto al originado en la voluntad municipal. Por ello, para la imposición de tributos municipales, se debe cumplir con todos los principios del derecho tributario: legalidad, generalidad, igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, pues solo así sería formal y legalmente válida." IV. A la luz de tal doctrina procede analizar el agravio acusado. Respecto a la alegada aplicación indebida y violación de las leyes N° 7285 de 28 de enero de 1992; 5889 de 8 de marzo de 1976, 7040 de 23 de abril de 1996, 7293 de 31 de marzo de 1992 y 7789 de 30 de abril de 1998, conviene analizar cada una de ellas según su orden. La Empresa de Servicios Públicos de Heredia fue creada mediante Ley 5889 de 8 de marzo de 1976, cuyo artículo 4 la exoneraba de todo tipo de tasas, cánones e impuestos, por la actividad que iba a desarrollar. Pero dicha norma no incluía la exoneración de los impuestos municipales, pues como dejó claro esta Sala en las sentencias ya mencionadas se trata de impuestos distintos. Por su parte la Sala Constitucional, en el voto N° 1631-91 de las 15 horas 15 minutos del 21 de agosto de 1991, es clara respecto a la creación de los impuestos municipales por parte de las Municipalidades, quienes no formulan

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

una mera proposición a la Asamblea Legislativa, sino que someten a su conocimiento verdaderas fijaciones impositivas, aunque cuente la Asamblea Legislativa con el poder de denegar la aprobación de un tributo solicitado por los gobiernos locales. V. Es claro entonces que los tributos estatales y municipales son distintos, creados por entidades diferentes, por lo cual no es posible entender que la exoneración establecida por el artículo 4 de la Ley 5889 del 8 de marzo de 1976 incluía los municipales. Tener claro tal extremo es de suma importancia, a fin de comprender el tipo de exoneraciones operantes en las otras leyes citadas como violadas. Idéntica situación presenta la exoneración del artículo 36 de la Ley 7040 de 6 mayo de 1986, relativa a impuestos, tasas y cánones por concesiones de aprovechamiento de agua, fuerza hidráulica. No indica exoneración de impuestos municipales y mucho menos de la patente, pues la única entidad que podría dictarla es la respectiva Municipalidad, lo cual no sucedió en este caso. Por otra parte, y con relación a la ley 7200 de 13 de setiembre de 1990, en su artículo 17, define la exoneración para las empresas productoras de energía eléctrica autónoma o paralela, dicese es igual de la que goza el Instituto Costarricense de Electricidad en la importación de maquinaria y equipo para conducción de agua, así como para "turbinar", generar, controlar, regular, transformar y transmitir energía eléctrica; siendo taxativa la lista de asuntos a exonerar y se trata de tributos estatales y no municipales. A quien correspondería hacer la exoneración de los municipales, como ya se ha dicho reiteradamente, es a la misma Municipalidad, conforme al principio de autonomía contemplado constitucionalmente. En igual sentido la Ley 7293 de 31 de marzo de 1992, al derogar en su artículo primero todas las exenciones tributarias objetivas y subjetivas previstas en las diferentes leyes, decretos y normas legales referentes, entre otros impuestos, a los derechos arancelarios, a las ventas, a la renta, al consumo, al territorial, a la propiedad de vehículos, se refieren todos a tributos estatales y no municipales, de ahí que al establecer los incisos c) y ch) del artículo 2 varios casos de exención, no incluyen los tributos municipales, por las razones antes dadas. Entonces, las exenciones que se conceden para el desarrollo de programas privados donde se proponga producir y distribuir energía eléctrica, con propósitos comerciales y cuando se dediquen al abastecimiento de agua potable para usos domiciliario, industrial y para el consumo humano, así como a la recolección, tratamiento y disposición de aguas negras y pluviales o servidas, subterráneas y de cualquier otra clase y a las actividades colaterales y complementarias de éstas, no se refieren a los municipales sino a los estatales. En ese mismo sentido cuando mediante la Ley 7789 del 23 de abril de 1998 se transforma la empresa de Servicios Públicos de Heredia en una sociedad

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

anónima derogando en su artículo 34 la Ley Constitutiva N° 5889 de 8 de marzo de 1976, donde se le opongá, se debe entender vigente el artículo 4 de la Ley 5889 por cuanto la N° 7789 no hace referencia al tema, no operando de esa forma choque alguno. Pese a ello tal como se aclaró antes, dicho artículo no se refiere a la exoneración de impuestos municipales sino únicamente a algunos estatales. Finalmente y con relación a la Ley 7285 del 20 de noviembre de 1992, la cual regula la tarifa de Impuestos Municipales del Cantón de Poás, su artículo 1° establece que las personas físicas o jurídicas, dedicadas al ejercicio de cualquier tipo de actividades lucrativas, en el cantón de Poás estarán obligadas a pagarle a la Municipalidad un impuesto de patentes para ejercer esas actividades, de conformidad con esa ley, según corresponda. Entonces ninguna de las otras leyes traídas a colación, imponían una exoneración de los impuestos municipales a favor de la recurrente. No es sino a partir de la Ley 7285 cuando se regula, en los términos expuestos, el impuesto de patente a las personas físicas o jurídicas cuya actividad es lucrativa en el Cantón de Poás. VI . Nuestra legislación distingue entre la licencia propiamente dicha, es decir el acto administrativo destinado a habilitar al particular para ejercer la respectiva actividad y el pago del impuesto propiamente dicho, denominado patente. En el Ordenamiento Jurídico costarricense la "patente" es el impuesto encargado de gravar el ejercicio de una determinada actividad lucrativa cuyo ejercicio requiere de licencia o autorización municipal. El artículo 79 del Código Municipal establece el deber de los interesados en contar con licencia municipal para ejercer cualquier actividad lucrativa, la cual se obtiene mediante el pago de un impuesto. El impuesto de Patentes desde hace muchos años es una importante fuente de ingresos de los Gobiernos Locales costarricenses, así como es uno de los tributos más viejos en la historia de los mismos, pues aunque estuvo regulado en normas de carácter nacional, tal como el Código Municipal, y anteriormente en las ordenanzas municipales, siempre ha sido de administración local. Mediante una reforma al Código Municipal en 1989, se le confiere la potestad de regular este impuesto a las Municipalidades, debiendo ser éstas quienes propongan ante la Asamblea Legislativa sus proyectos de ley, mediante los cuales cada una regulará en forma independiente y en ejercicio de su autonomía municipal los elementos esenciales del tributo, tales como base imponible, tarifa, su forma de gestión, recaudación y fiscalización, estando solo regulado en el Código Municipal el hecho generador del impuesto, sea la realización de actividades lucrativas o bien, poseer la licencia municipal. Este impuesto se crea por ley especial para cada una de las Municipalidades del país, quienes ejercen individualmente su poder tributario, mediante la iniciativa de su ley respectiva, regulando

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

así las obligaciones tributarias locales que la Constitución y la ley le otorgan. Potestad tributaria derivada de la aplicación de los artículos 170 y 121 inciso 13) de la Constitución Política, así como del artículo 83 del Código Municipal donde

se establece que este impuesto deberá regularse mediante ley especial. VII. La Sala Constitucional en el Voto N°2197-92, justificó el impuesto de patente, en la necesidad de sufragar el costo de los servicios públicos indivisibles que el particular recibe de la Municipalidad. Los negocios comerciales o las actividades lucrativas, se ven altamente beneficiados con la seguridad, el orden, el aseo y la actividad municipal en general, por ello es obligación del particular que ejerce la actividad lucrativa respectiva, cumplir con su deber de contribuir con los gastos públicos generados en el cantón, de conformidad con el artículo 18 de la Constitución Política (Principio de solidaridad y deber de contribuir a las cargas públicas). El Impuesto de Patente grava toda aquella actividad lucrativa que se identifica sobre la base de caracteres externos comunes, fáciles de identificar, sin que exista un único sistema al respecto. Es por ello que las leyes del impuesto de patentes difieren de un municipio a otro, y las bases impositivas pueden ser igualmente variadas, pueden basarse en las utilidades brutas, ventas brutas, categorías o clases a las que se liga un monto determinado por concepto de impuesto. Por ello, el Código Municipal establece en su artículo 83 que el impuesto de patentes, se regulará por la ley especial. Por ello no tiene relevancia cual sea la base impositiva utilizada, ni siquiera si se ejerce o no la actividad, el impuesto a cobrar no depende del ejercicio mismo de la actividad, con independencia de si genera o no utilidades, si genera o no la obtención de renta neta, por cuanto ese no es el origen ni la justificación del tributo. Entonces no grava la obtención ni el consumo de renta por el sujeto pasivo; no grava la obtención de un beneficio; no grava la posesión de un patrimonio; ni tampoco grava en ese sentido, la circulación de bienes o servicios, el tráfico mercantil o jurídico. Grava un hecho también objetivo como los anteriores, cual es el mero ejercicio de una actividad económica. El hecho generador de la patente no está constituido por la obtención de rentas de las actividades lucrativas donde se desarrollen en la esfera territorial del municipio, -contrario a cuanto ocurre en el impuesto sobre la renta, porque sí constituye la obtención de renta, el hecho generador del impuesto -, sino que este impuesto surge con la mera posesión de la licencia (artículo 79 del Código Municipal). Por ello las Municipalidades son libres de fijar los elementos cuantitativos en forma independiente del concepto de utilidad o renta neta. En ese sentido la Sala Constitucional en el voto 3494-94 dijo. "... es el mismo texto

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

constitucional el que contempla la posibilidad de establecer esa doble imposición, por cuanto, por una parte, le otorga a la Asamblea Legislativa la facultad general de imponer los impuestos y demás cargas tributarias, y por otra, le otorga a las Municipalidades las mismas prerrogativas en su circunscripción territorial, previa autorización del Congreso. No obstante lo anterior, de existir el principio aludido –prohibición a la doble imposición tributaria sobre un mismo hecho generador– no podría ser lesionado en virtud de que el hecho generador del tributo en cuestión no lo constituye la renta, supuesto del que parte el recurrente para afirmar lesionado tal principio, sino el ejercicio de una actividad lícita y lucrativa”. Queda claro entonces que independientemente de generar o no rentas la empresa recurrente, lo cierto es que ello no es un factor a tomar en cuenta en el Impuesto de Patentes, pues solo lo define si la actividad es lícita y lucrativa, tal como sucede con la Empresa en cuestión. Es decir, el impuesto de patente grava el mero ejercicio de una actividad lucrativa o el tener una licencia aunque la actividad no se realice. El hecho imponible se produce automáticamente por tener una patente. Se exige, en todo caso, que la actividad ejercida suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

VIII. Corresponde ahora analizar si la actividad realizada por la recurrente es lucrativa o no, a fin de determinar el supuesto contemplado en el artículo 1º de la ley 7285. Para tales efectos conviene también considerar los artículos 5, 8, 10 y 11 de dicha ley. El primero de ellos indica las plenas facultades de la Empresa recurrente para prestar servicios de agua potable, alcantarillado sanitario y evacuación de aguas pluviales, así como para la generación, distribución, transmisión y comercialización de energía eléctrica y alumbrado público, en convenio con las municipalidades de la Provincia de Heredia incorporadas, dentro de la jurisdicción de estas. Además, la empresa podrá desempeñar esas funciones en forma directa, por medio de sus subsidiarias mediante la celebración de contrataciones o alianzas con entidades de reconocido prestigio tecnológico y financiero. Por otra parte el artículo 8 indica el sometimiento de la empresa y sus subsidiarias al derecho privado en el giro normal de sus actividades. Mientras el artículo 10 dispone la posibilidad de la empresa para contratar empréstitos con agencias de crédito nacional o extranjeros así como emitir toda clase de títulos valores. Más claro aún el artículo 11 indica el deber de las sociedades subsidiarias de retener y entregar al Erario Público el importe de los tributos correspondientes sobre las utilidades distribuidas a sus accionistas privados. Y como norma clave sobre el tema en cuestión la Empresa queda obligada a capitalizar las utilidades netas

obtenidas por las actividades realizadas de modo directo, así como por las utilidades recibidas de sus subsidiarias. A la luz de tal normativa así como de la jurisprudencia de la Sala Constitucional y la de esta Sala, antes expuestas, se concluye fácilmente como la actividad desarrollada por la empresa de Servicios Públicos de Heredia Sociedad Anónima es "lucrativa", y no ha sido exonerada de la cancelación de tributos municipales. IX. Con relación a las otras disposiciones normativas alegadas como violadas procede hacer el siguiente razonamiento. Según el artículo 5 del Código Tributario sólo la ley puede otorgar exenciones tributarias, mientras el 6 establece la exención restrictiva en la materia. Y conforme al artículo 8 del Código Civil las leyes sólo se derogan por otras posteriores. El Tribunal Contencioso Administrativo no violó tal normativa dándole la interpretación errónea acusada por la recurrente, pues la empresa recurrente no ha sido exonerada en forma alguna del pago de impuestos municipales. Si bien el Tribunal incurre en el error de interpretar la existencia de una derogatoria tácita de leyes exonerativas de impuestos anteriores a la transformación de la Empresa recurrente, en 1998, como sociedad anónima, tal yerro no fue acusado en los términos aquí expuestos. Más bien antes de la promulgación de la Ley de Impuestos Municipales del Cantón de Poás dicha Empresa no había sido exonerada del pago de los mismos, incluida la patente, simplemente porque no se había fijado el mismo. Entonces, no se trata de una derogatoria, simplemente es un impuesto municipal creado a partir de 1992, no aplicado antes a la Empresa recurrente porque no era Sociedad Anónima y no realizaba una actividad lucrativa, pero al ser transformada, en 1998 como tal, calza perfectamente en el supuesto del artículo 1º de la Ley de Patentes de la Municipalidad de Poás. La recurrente no puede ser exonerada sino es por la misma Municipalidad de Poás o por una ley posterior incompatible con la del impuesto. En ese sentido se ha pronunciado esta Sala en la sentencia N° 12 ya citada, de 1994, en cuanto dice: "VII.- La interpretación en el Derecho Tributario de las exenciones es restrictiva. El Código Tributario (artículo 6, párrafo segundo) dice: "La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones". Por otra parte, aunque exista disposición expresa de ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación (artículo 63 ibídem) y puede ser derogada o modificada por ley posterior, sin responsabilidad para el Estado (artículo 64 ibídem). De la relación de dichas normas se desprende la protección al principio de legalidad en materia de exenciones, mediante la imposibilidad de interpretar ampliativamente las normas a ellas referidas." Así las cosas no han operado las infracciones alegadas por lo cual se rechaza el reproche. Tampoco ha operado la alegada violación al

artículo 129 de la Constitución, pues la Asamblea Legislativa se limitó a aprobar una ley de tributos municipales, referida por quien tenía potestad para hacerlo, es decir: la Municipalidad del Cantón de Poás en ejercicio de su autonomía."¹²

e. Incentivo Fiscal a la Industria Turística

"V.- Respecto al segundo de los reproches, el agravio se centra en determinar si para hacerse acreedor del beneficio fiscal por compra de acciones a empresas dedicadas al desarrollo turístico, el pago debe realizarse en un solo período fiscal o si por el contrario, es posible hacerlo en tramos. El artículo 11 de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico número 6990 del 15 julio de 1985, derogado por el numeral 14 de la Ley Reguladora de Todas Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones número 7293 el 3 de abril del 1992; disponía que del impuesto sobre la renta sería deducible en un 50% sobre el monto destinado a la actividad turística. Exigía además el cumplimiento de ciertos requisitos, entre otros que cuando la inversión fuera hecha por una empresa consolidada, esta debía realizarla mediante la compra de acciones nominativas de sociedades domiciliadas en el país; así como que dichos títulos debían quedar en fideicomiso en un banco del Estado o bien en la Bolsa Nacional de Valores; por un plazo no menor de dos años; sin posibilidad de disponer más que de los dividendos que produzca. Es claro que la intención de la norma es la de potenciar la actividad turística mediante la compra de acciones a empresas dedicadas a este giro. De tal forma que por tratarse de una excepción al principio general de contribuir con las cargas públicas y ser esta un reserva de ley; es necesario que la interpretación se haga de manera restrictiva, por lo cual el análisis de los requisitos deberá ser riguroso y amparado estrictamente en los parámetros establecidos en el ordenamiento. El punto medular atacado por la empresa, apunta sobre si la inversión se debe hacer en un solo tramo o bien se puede efectuar en varios. Ha dispuesto esta Sala en ocasiones anteriores sobre este punto específico: "... VI.- Bajo ese marco referencial, es que debe hacerse el cotejo entre lo exigido por la norma y lo actuado por el contribuyente. Un primer aspecto a dilucidar, según se expuso, atañe a la forma de pago, en concreto, si puede ser diferido en cinco períodos fiscales. En criterio de esta Sala, al igual que las instancias anteriores, esta modalidad no se ajusta al propósito de la ley por cuanto no permite incentivar realmente el desarrollo turístico porque el desembolso previsto por el legislador fue sustituido por un compromiso de pago..." (Resolución de las 9 horas 45 minutos del 17 de septiembre de 2003, correspondiente al voto número 574-f-03). VI.- A la luz de lo expuesto en aquella oportunidad, es claro que la actuación de

la compañía actora no se ajusta a los presupuestos establecidos en el artículo 5 inciso b) y 62 ambos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el numeral 11 de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, cuya consecuencia resulta obligada a los fines de otorgar el beneficio que en ella se establece. Basta para este propósito remitir a lo esbozado sobre la forma de pago; para concluir que en el presente caso no se dan las infracciones invocadas."¹³

f. Principio de Legalidad Tributaria

"I.- Para una mejor comprensión de lo que luego se dirá y con fundamento en los hechos que tuvo por demostrados el Tribunal, conviene referir lo acontecido. El 20 de marzo de 1998 en resolución número AGC-R-61/98 la Dirección General de la Tributación, declaró sin lugar la excepción de litis pendencia, el incidente de nulidad y la impugnación interpuesta por Pozuelo S.A. contra el traslado de cargos en oficio FGC-64-97 correspondiente al impuesto sobre la renta del período fiscal 96; además determinó un aumento en ese tributo, con respecto a lo declarado, de ₡89.771.752,80. La sociedad demandante aportó a la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, durante la tramitación del recurso de apelación, el oficio emitido por el Área de Fomento Industrial del Ministerio de Economía Industria y Comercio (en adelante MEIC), el cual indica se le reconoció la suma de ₡150.015.937,45 como inversión en maquinaria y equipo aplicable como crédito de impuesto sobre la renta para el ejercicio fiscal 96. Dicho Tribunal revocó parcialmente la resolución recurrida, reconociéndole un crédito a deducir directamente como pago al impuesto indicado del período fiscal antes citado por la suma de ₡75.007.968,70 en virtud del incentivo a la producción industrial establecido en la Ley #7017; redujo el aumento en el impuesto a ₡14.763.784,10; confirmó los demás pronunciamientos y declaró agotada la vía administrativa. En este proceso especial tributario Pozuelo Sociedad Anónima, según lo establece la demanda, pretende: 1- se anule la resolución número 11-2000 de las 10 horas del 20 de enero del 2000 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo en cuanto al rechazo parcial del crédito por reinversión de utilidades; 2- se obligue al Estado a reintegrar el monto cancelado por orden de la resolución impugnada y se reconozca cualquier saldo a su favor que corresponda al período fiscal 96, junto con los intereses correspondientes de ley; 3- el demandado pague las costas del proceso. El Estado contesta negativamente la demanda e interpone la excepción de falta de derecho. El Tribunal Contencioso Administrativo, acogió la excepción opuesta, declaró improcedente la demanda e impuso el pago de las costas a la parte actora. II.- Pozuelo Sociedad

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

Anónima interpone recurso de casación por razones de fondo; alega violación directa de la ley, con fundamento en los siguientes cinco motivos, primero: indica, el Tribunal interpretó erróneamente el inciso 5 del artículo 7 de la Ley de Incentivos de Producción Industrial #7017, a raíz de ello calculó mal el incentivo fiscal establecido en la citada ley. El Tribunal Fiscal, expone, precisa una diferencia de la obligación tributaria por un saldo que, a su juicio, no está amparado en el incentivo fiscal; este saldo constituye el monto, a su criterio, el cual la sociedad canceló de más y considera un pago indebido del tributo. Lo correcto por hacer, continúa, era tomar el porcentaje autorizado, que en su caso se redujo ilegalmente de un 60% a un 50% por parte del MEIC y multiplicarlo por el impuesto de renta determinado en la declaración jurada correspondiente; el monto resultante sería el tope máximo para aplicar el crédito fiscal de acuerdo al monto invertido autorizado por el MEIC. En consecuencia, explica, al superar el crédito fiscal potencial de conformidad con el porcentaje y la reinversión oficializados por el MEIC, la cifra del crédito fiscal utilizada por la actora (¢88.982.060,00) en la declaración de Impuesto sobre la Renta, no da cabida a la existencia de un saldo por diferencias de obligación tributaria; de ahí que la cancelación voluntaria se hizo del supuesto saldo lo cual constituye sin duda un pago indebido de tributo. Por otro lado, continúa, se debe hacer énfasis en que la Administración Tributaria aplicó sistemáticamente la regla de cálculo por ellos sostenida, lo cual fue modificado mediante el oficio número 000942 del 31 de agosto de 1999, a la luz de posteriores resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo. Reprocha, dicha situación confirma adicionalmente inconsistencias en la forma en que la Administración Tributaria ha aplicado el incentivo fiscal referido; así se debe precisar, la entrada en vigencia de esta Directriz es a partir del 24 de noviembre del 2000, varios años después de que presentara su declaración de impuesto sobre la renta del período fiscal 96. Explica, la regla de cálculo que se impugna limita el uso del crédito fiscal a una parte del impuesto y en estricta función del monto de reinversión de utilidades autorizado, expresa o tácitamente por el MEIC. Alega, aceptar la errónea interpretación de los Tribunales implicaría reconocer que las empresas tendrían un derecho al crédito fiscal aún en el evento de determinar un impuesto de renta CERO. Segundo: indica, el Tribunal interpretó indebidamente el numeral 28 de la ley #7017, en cuanto se ha demostrado existía un acto administrativo presunto por aplicación del silencio positivo a raíz de la solicitud de aprobación del monto de reinversión realizado en el período fiscal 96, sin embargo el Superior entendió que "no implica derechos adquiridos en lo que a concesión de aquellos se refiere"; con lo cual concluye "... no tratándose de derechos

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

preexistentes, la recomendación que expide el organismo mencionado, no tiene la naturaleza jurídica de autorización.”; cuando lo cierto es que la voluntad del legislador ha sido señalar que para disfrutar de los incentivos la empresa industrial tiene que cumplir con los parámetros y requisitos en cada uno de los períodos fiscales cubiertos por el Contrato Industrial con el Estado. En otras palabras, sí existen derechos sujetos a una autorización mediante un acto administrativo de parte del MEIC, por lo que se aplicaría sin cortapisas el régimen del silencio positivo en caso de inercia por parte de las autoridades correspondientes en cuanto a definir dicha solicitud de autorización. Tercero: conculca, indebida interpretación del ordinal 367 inciso d) de la Ley General de la Administración Pública, en tanto el Superior asimila indebidamente como un acto propio de materia tributaria a la autorización por parte del MEIC, referente al monto de reinversión realizado por la empresa. Cuarto: afirma, no se aplicaron los ordinales 139, 330 y 331 de la Ley General de la Administración Pública; en el tanto no se respetó el instituto jurídico del silencio positivo para la Administración Pública correspondiente a la autorización del monto de reinversión del caso concreto; por lo cual lo correcto debió ser que el monto originalmente solicitado se mantuviera en virtud de la existencia de dicho acto administrativo. Quinto: alega, el Superior no aplicó el artículo 39 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria (Decreto número 25049-H) en vista de que allí se consagra el principio de seguridad jurídica al precisar el pleno acatamiento a la jurisprudencia de la Administración Tributaria, es decir el fallo que aquí se impugna se ha resuelto en contra de aquélla, con lo cual la consecuencia de lo planteado es un enriquecimiento ilícito del Estado. III.- En un caso similar a este, según voto 329-F-2003 de las 14 horas 50 minutos del 11 de junio del 2003, esta Sala resolvió: “ IV.- En este motivo, en esencia la casacionista arguye violación de ley por parte del Tribunal Contencioso Administrativo al considerar que el crédito a aplicar sobre el Impuesto de la Renta debía ser calculado sobre los montos invertidos y no sobre la renta neta. El ordinal 7 de la Ley de Incentivos para la producción Industrial, en lo que interesa establece: “La presente ley ofrece a las empresas calificadas los incentivos siguientes: ...5) Previa recomendación de la Autoridad Administrativa, se podrán considerar como parte de pago del impuesto sobre la Renta los porcentajes especificados en el Reglamento, de los montos invertidos en los siguientes rubros: ...” Esta Sala al respecto ha expresado: “El incentivo fiscal cuya aplicación aquí se discute, nace al amparo de lo que disponen los artículos 5 y 7 de la Ley N° 7017 de 16 de diciembre de 1985. Junto con otros, fue concebido como un estímulo para la producción

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

de bienes en armonía con las necesidades de desarrollo nacional. El que nos ocupa, confiere a las empresas calificadas, el derecho de considerar, previa recomendación de la Autoridad Administrativa, como parte del pago del Impuesto sobre la Renta, los porcentajes especificados en el Reglamento de aquella ley, de los montos invertidos, entre otros rubros, en maquinaria y equipo de planta que aumente la productividad o la capacidad productiva de la empresa, cuando tal incremento se justifique." (Nº93 de las 15:30 horas del 28 de agosto de 1996) (las negritas no son de los originales). La redacción del inciso 5) del numeral 7 ibíd., no se presta a equívocos, de él se colige con claridad lo que el legislador plasmó, o sea, la aplicación del porcentaje asignado a la empresa, sobre el monto de la inversión aprobada para ese período. Mientras, en la especie, la recurrente pretende se le calcule usando como base el impuesto sobre la renta. De la denominación de la ley, se extrae que el interés del legislador era el de incentivar la producción industrial y en el inciso 5) del artículo 7, de manera específica premiar la inversión que se realizara durante un período fiscal determinado, por eso resulta lógica y consecuente la posición de la Administración al interpretar esta norma. Si una compañía durante un período fiscal específico, realizó una pequeña inversión, no tenía sentido que al final obtuviera un elevado monto susceptible de aplicación como pago al impuesto sobre la renta, sólo por el hecho de haber obtenido grandes ganancias. Eso atentaría contra el verdadero espíritu de la ley. Aunque anteriormente se hubiera aplicado la fórmula cuya aplicación se demanda, lo pertinente, en este

momento es seguir el derrotero marcado por ese órgano de la Administración, avalado por esta Sala, por ser acorde con el postulado normativo. Tómese en cuenta que el punto en discusión no es a dónde se aplica el monto de la inversión utilizada, pues es claro que ello sucede en el impuesto sobre la renta a pagar, lo que debe determinarse es la forma de calcular el crédito y en ello, la Sala expresamente indicó que era sobre los montos invertidos y autorizados. Por lo expresado, no es de recibo el yerro que se acusa. / V.- Segundo, tercero y cuarto: Por estar estos agravios referidos al silencio positivo, se procede a desarrollarlos de manera conjunta. (...) / VI.- La empresa Pozuelo, presentó solicitud ante la Comisión Asesora Interinstitucional del Ministerio de Economía, Industria y Comercio, y por no resolverse en los plazos pertinentes, considera, operó a su favor el silencio positivo. Específicamente, en lo referente a su petición de recomendación del monto de reinversión industrial, esta Sala ha resuelto que los incentivos a los cuales hace alusión el inciso 5) del artículo 7 de la Ley de Incentivos para la Producción Industrial, eran de carácter

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

tributario (ver sentencias número 93 de las 15 horas 30 minutos del 28 de agosto de 1996, 86 de las 15 horas del 19 de agosto de 1998). Con respecto a lo que resuelve la Comisión Asesora, importa hacer una breve referencia a la naturaleza de este tipo de incentivos. Se trata de una ventaja en provecho de un administrado, únicamente puede ser concedido si el hecho específico se conforma estrictamente al supuesto fáctico de la norma autorizante. Este rigor de correspondencia se justifica en el carácter excepcional del beneficio, por lo que la normativa correspondiente debe interpretarse en forma restrictiva, de ahí, que ni por vía de analogía ni por paridad de razón pueda ser ampliado su alcance a situaciones que no estén expresamente contempladas en la ley o en el reglamento. "Esta Sala, por lo demás, en diversos pronunciamientos, con apoyo en los artículos 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 enfatizado (sic) muchas veces la imposibilidad de crear tributos o exenciones por vía distinta a la de la ley expresa. Por esas razones resulta inadmisibles cualquier tipo de interpretación analógica." (Nº5 de las 15 horas 30 minutos del 5 de enero del 2000). Sobre el silencio positivo en materia tributaria, este órgano jurisdiccional ha expresado: "... resulta errado el planteamiento de la promovente al vincular la omisión de pronunciamiento a la configuración del silencio administrativo en aprobación de lo pretendido. A este respecto, también ha sido enfática esta Sala. En esta materia, ha afirmado, y por derivación del principio de legalidad tributaria, que se requiere de un acto positivo de la administración para la exención o el otorgamiento de los beneficios acreditables al impuesto sobre la renta; no puede deducirse ni mucho menos aplicarse por analogía ningún otro criterio." (Nº 5 de las 15 horas 30 minutos del 5 de enero del 2000). Sobre dichos incentivos se ha resuelto también, que: "Constituyen una ventaja en provecho de un administrado, como excepción al principio general sobre el deber de contribuir a los gastos públicos. Como tales, han de ser reglas de aplicación literal o restrictiva (Nº 162 de las 15 horas 22 minutos del 25 de setiembre de 1991). De todas formas, en la especie se observa que la Comisión Interinstitucional emitió la recomendación estipulada en la ley. Dicho documento se aportó al proceso y con base a éste se calculó el crédito a aplicar sobre la renta del período 95. Por lo antes expresado no es posible concordar con la tesis del silencio positivo. Este no opera en materia de tributos, que de por sí, está excluida de la Ley General de la Administración Pública (ver Decreto Ejecutivo Nº 9469-P de 18 de diciembre de 1978). Debido a esto no se presenta interpretación indebida del inciso d) del ordinal 367, ni la falta de aplicación de los artículos 139, 330 y 331 de esta ley; siendo lo pertinente el

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

rechazo de los agravios esbozados al respecto. / VII.- Con respecto a la indebida interpretación del numeral 28 de la Ley 7017, que a la letra dice: "La decisión de la Autoridad Administrativa le será comunicada al solicitante. En caso de aprobación se emitirá un decreto de calificación y beneficios que contendrá la información indicada en el Reglamento. Dicho decreto entrará en vigencia previa aceptación por escrito por parte del solicitante a partir de su publicación en el Diario Oficial "La Gaceta". Este decreto no implicará derechos adquiridos en lo que a concesión de beneficios se refiere.". Con base en la parte final del numeral transcrito, el Tribunal Superior, ha considerado, se trata de una recomendación que no tiene la naturaleza jurídica de autorización. Ya esta Sala en sentido similar ha expresado: "... el infinitivo "recomendar" ha de ser analizado e interpretado en el sentido propio y técnico del término. No como la actora lo pretende. Su principal característica es su no vinculación. El jurista Manuel Ossorio en su obra, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales define la voz "recomendación", como "... aquel encargo para cuidar de una persona o atender un negocio de manera meramente rogativa...". (Nº 96 de las 15 horas 30 minutos del 5 de enero del 2000). Por tanto, no puede otorgársele a la norma bajo estudio otro carácter distinto y en consecuencia este agravio no es de recibo. / VIII.- Quinto: (...)/ IX.- Dicha norma establece la actualización de los instructivos y directrices en materia de tributos, los cuales una vez publicados son de carácter obligatorio, mientras no hayan sido modificados. Su objetivo principal es que los administrados conozcan y comprendan sus obligaciones tributarias; en ningún momento impide a la Administración modificar su criterio (no alude a la jurisprudencia). Como se observa, el ordinal no sustenta lo alegado en el recurso de casación. A mayor abundamiento, se tiene de todas formas que el fin de la jurisprudencia es el de contribuir a interpretar, integrar (cuando no exista norma) y delimitar el campo de aplicación del Ordenamiento Jurídico. En nuestro país a la luz de lo preceptuado en los artículos 9 del Código Civil, 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial; 7 y 9 de la Ley General de la Administración Pública, la jurisprudencia configura una de las fuentes del Ordenamiento Jurídico. A diferencia de lo que sucede en otros sistemas, como los de los países del Common Law, donde los precedentes juegan un papel cardinal, en nuestro país la jurisprudencia en principio no es vinculante. La jurisprudencia tal y como lo autoriza el Ordenamiento Jurídico, tiende a darle a la vida social y económica respuestas más modernas, permitiendo su evolución, dentro de los límites lógicos del bloque de legalidad. Por lo antes dicho, no se observa la violación alegada, porque la jurisprudencia es cambiante y además puede variarse. La actual línea marcada por el

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

Tribunal Fiscal, se encuentra cimentada en una correcta aplicación de lo estipulado en el inciso 5) del numeral 7 de la Ley de Incentivos para la Producción Industrial, el cual establece que el crédito a aplicar sobre el Impuesto de la Renta, se calculaba considerando el monto de la inversión recomendada para el período de que se trate y no sobre el de la renta como lo sostiene la recurrente." . IV.- A la luz de lo expuesto en aquella oportunidad y lo indicado en los primeros dos considerandos de esta resolución, está claro que el presente caso resulta análogo al del voto señalado, con lo cual debe rechazar esta Sala el recurso interpuesto por la compañía actora Pozuelo S.A., al no darse las violaciones legales apuntadas en el fallo recurrido. Así, se impone declarar sin lugar el presente recurso, con sus costas a cargo de la parte actora."¹⁴

FUENTES CITADAS:

- 1 VILLALOBOS Quirós, Enrique. Introducción al Derecho Tributario. Editorial Universidad Estatal a Distancia. San José, 1982. pp. 10-11.
- 2 VILLALOBOS Quirós, Enrique. Introducción al Derecho Tributario. Editorial Universidad Estatal a Distancia. San José, 1982. pp. 11-13.
- 3 RODRÍGUEZ Vindas, Ramón Luis. Criterios de la Sala de Casación en Materia Tributaria a partir de la Vigencia del Código Tributario. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1991. pp. 113-114.
- 4 RODRÍGUEZ Vindas, Ramón Luis. Criterios de la Sala de Casación en Materia Tributaria a partir de la Vigencia del Código Tributario. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1991. pp. 114-115.
- 5 RODRÍGUEZ Vindas, Ramón Luis. Criterios de la Sala de Casación en Materia Tributaria a partir de la Vigencia del Código Tributario. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1991. pp. 120-121.
- 6 RODRÍGUEZ Vindas, Ramón Luis. Criterios de la Sala de Casación en Materia Tributaria a partir de la Vigencia del Código Tributario. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1991. pp. 129-130.
- 7 RODRÍGUEZ Vindas, Ramón Luis. Criterios de la Sala de Casación en Materia Tributaria a partir de la Vigencia del Código Tributario. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1991. pp. 141.
- 8 RODRÍGUEZ Vindas, Ramón Luis. Criterios de la Sala de Casación en Materia Tributaria a partir de la Vigencia del Código Tributario. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1991. pp. 144-145.
- 9 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución No. 112-1991, de las nueve horas con cuarenta minutos del doce de julio de mil novecientos noventa y uno.
- 10 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución No. 53-1991, de las catorce horas con veinte minutos del diecisiete de abril de mil novecientos noventa y uno.
- 11 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución No. 591-1999, de las catorce horas con treinta minutos del primero de octubre de mil novecientos noventa y nueve.
- 12 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución No. 446-2001, de las quince horas del veinte de junio de dos mil uno.

13SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución No. 287-2004, de las nueve horas con cinco minutos del cinco de mayo de dos mil cuatro.

14SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución No. 811-2003, de las nueve horas con cincuenta minutos del tres de diciembre de dos mil tres.