

LAS EXONERACIONES Y DESGRAVACIONES TRIBUTARIAS A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Silvia Fernández Brenes

SUMARIO

INTRODUCCIÓN

I. DETERMINACIÓN CONCEPTUAL DE LA EXONERACIÓN O DESGRAVACIÓN TRIBUTARIA.

A.- Concepto de "no incidencia"

B.- Concepto de "no sujeción"

C.- Concepto de exención

D.- Naturaleza jurídica de las exoneraciones

E.- Distinción entre exoneración y "no sujeción" tributaria

1.- Desde el punto de vista formal o de estructura de la norma

2.- Desde el punto de vista de los fines que persiguen

F.- Normas de exoneración y de "no sujeción" en las leyes tributarias

G.- Exenciones y exclusiones tributarias

H.- Exenciones e inmunidad

II. TIPOS DE EXONERACIONES Y DESGRAVACIONES TRIBUTARIAS

A.- Tipos de exoneraciones tributarias

1.- Exenciones subjetivas, objetivas y mixta

2.- Exenciones simples y complejas

B.- Técnicas desgravatorias

1.- Mínimo exento

2.- Las que operan en la base imponible: deducciones y reducciones

3.- Las que operan en el tipo de gravamen: gravamen tipo cero

4.- Otras figuras desgravatorias

III. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS EXENCIONES

A.- Naturaleza excepcional de la exención en el marco de los deberes constitucionales

B.- Los principios constitucionales en materia de exenciones tributarias.

C.- Análisis de los principios constitucionales

1.- Exenciones y principio de capacidad económica

2.- Exenciones y principio de generalidad (igualdad)

3.- Exenciones y principio de progresividad

4.- Exenciones y principios de legalidad y reserva legal

CONCLUSIÓN

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

Es antigua y generalizada la fórmula de que el Poder Público ofrezca y facilite auxilios y ayudas de todo tipo, específicamente de carácter económico y dinerario a los individuos, con el fin de impulsar y estimular la realización de determinadas actividades, estimadas de interés público, o que causen algún beneficio económico a favor de los ciudadanos y del desarrollo (económico y social) del país¹. Se trata de mecanismos que tienen como finalidad principal la promoción, fomento y desarrollo de determinadas actividades productivas privadas de diversa índole ("*cura promovendae salutis*")²; tales como la industria, el comercio, la exportación, el turismo, la agricultura, la educación, la cultura, etc. Así, la acción de fomento debe entenderse como la acción estatal de auxilio, impulso, promoción, desarrollo y/o incentivo de la actividad privada, tales como la construcción de determinado tipo de vivienda –popular-, la promoción de la cultura, el establecimiento de unidades mínimas de cultivo, la estructuración de determinada industria en áreas determinadas, la fabricación de productos contra determinada enfermedad; y que en todos los casos, responderá a un juicio selectivo de la Administración, que obviamente expresa una opción política concreta.

La acción de fomento tiene origen en la Edad Media, y se reafirma y desarrolla en el Estado Absoluto³. Así serán básicamente los teóricos de la Ilustración los que tratarán de sistematizar los numerosos procedimientos de estímulo y de fomento ya existentes.⁴

En sentido económico, el ***beneficio fiscal*** se define como la concesión de una medida fiscal proteccionista, que puede comprender diversos mecanismos o manifestaciones, tales como las exoneraciones fiscales (totales o reducciones impositivas), o el otorgamiento de

¹ En este sentido, la actividad de fomento es la "*acción de la Administración encaminada a promover o proteger aquellas actividades, establecimientos o riquezas debidos a los particulares y que satisfacen necesidades públicas, o que se estiman de utilidad general, sin usar coacción, ni crear servicios públicos.*" MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Sebastián. *Derecho Administrativo Económico*. I. La Ley, S.A. Reimpresión. Madrid. España. 1991. p. 440.

² MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Sebastián. Op. Cit. 438.

³ Ídem.

⁴ Ya en esa época se comienzan a perfilar los principios rectores para la aplicación de estos mecanismos, de manera que, se estima que "*es conveniente que las gracias y exenciones se concedan generalmente a todas las fábricas de una clase para que el beneficio de una no resulte en perjuicio de otra.*" Carlos III. de España. *Ibidem*.

subvenciones de diversa índole, como lo son, el otorgamiento de bonos del Estado para determinadas actividades (productivas o culturales), el acceso a créditos oficiales con tasas de interés reducidas y plazos dilatados de amortización, las franquicias aduaneras, la asignación de mercados en exclusiva, pensiones y premios, etc.

Se trata, entonces, de "*medidas de apoyo o estímulo instrumental a través de un mecanismo desgravatorio del tributo*"⁵

Dentro de este grupo de medidas encontramos el típico caso de las deducciones por inversiones o creación de empleo, los Certificados de Abono Tributario (CATS)⁶, las exoneraciones tributarias, etc.

En este sentido, es necesario aclarar que las exenciones y las subvenciones forman parte de un mismo grupo de institutos del derecho tributario, este es, el de los *incentivos* o *beneficios fiscales*; y por tales debe entenderse el "*estímulo que en relación con una determinada conducta puede provocar el reconocimiento de un beneficio fiscal*".⁷ Así, la especialidad de todo beneficio fiscal es la determinación del supuesto de hecho, que es la conducta que el Estado desea fomentar a través de la concesión del beneficio fiscal, el cual se convierte en un hecho imponible exento. De tal suerte, que por incentivos se tienen tanto el *efecto* estimulante, como las *exenciones* que lo provocan. Sin embargo, aún cuando las

⁵ SOLER ROCH, M.T. *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*. Civitas. Madrid. 1983. p.20. Citado por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *La exención tributaria*. Editorial Colex. Madrid. España. 1990. p. 52.

⁶ El concepto de pago por servicios ambientales que prestan el bosque y las plantaciones forestales, que inciden directamente en la protección y el mejoramiento del ambiente, es un instrumento de política muy novedoso, que se viene implementando desde hace unos años y se fortalece en la nueva Ley Forestal de 1996. Este hecho es muy significativo tanto en política ambiental como en la económica, pues por primera vez se reconoce en una ley nacional que los bosques proveen bienes y servicios que deben ser retribuidos, además de la madera y la tierra para la agricultura, y que es necesario valorar adecuadamente, aunque para muchos de ellos no exista un mercado tradicional. La Ley Forestal de 1986 (No. 7032) democratiza los programas de incentivos en materia de manejo de recursos naturales, ampliando los incentivos de deducción de impuestos sobre la renta existentes desde 1979, y crea los Certificados de Abono Forestal, como títulos valor nominativos. Posteriormente, estos incentivos fueron ratificados en la Ley Forestal de 1990 (Nº 7174), poniéndose en operación en cuatro categorías, a saber:

- Certificado de Abono Forestal (CAF): se dirige a promover las plantaciones forestales con fines comerciales.
- Certificado de Abono Forestal por Adelantado (CAFA): se dirige a pequeños y medianos propietarios interesados en reforestación y pertenecientes a organizaciones de base.
 - Certificado de Manejo de Bosque Natural (CAFMA): promueve el manejo del bosque sujeto a explotación comercial mediante prácticas silviculturales.
 - Certificado para Protección de Bosque (CPB): dirigido a promover el incremento del área y permanencia del bosque natural en áreas de importancia para producción de agua potable, áreas protegidas o corredores biológicos.

Asimismo, as actividades de prospección de la biodiversidad, llevadas a cabo especialmente por el INBio, se pueden considerar también como un instrumento de política, dirigido a incentivar la conservación de la biodiversidad, mediante la distribución equitativa de beneficios generados por la investigación para la obtención de nuevos productos provenientes de la biodiversidad. <http://www.bccr.fi.cr/leyptt07.htm>

⁷ SOLER ROCH, M.T. Op. Cit. Citada por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p. 56.

subvenciones y las exenciones responden a una misma motivación –la función incentivadora del Estado respecto de determinadas actividades empresariales, comerciales, de la ciencia y la cultura-, deben distinguirse unas de otras.

Así, la subvención se configura como un contrato traslativo de dominio, que implica un *dare* (erogación con fondos públicos), en tanto produce un efectivo desplazamiento patrimonial del subvencionante (Estado) respecto del subvencionado (beneficiado), y que tiene carácter constitutivo en relación a ese sujeto determinado, motivo por el cual es *intuitu personae*.

Por su parte, la exención es una norma de carácter declarativa respecto del beneficiado, en la que no hay carga económica o patrimonial alguna de parte de ninguna de los sujetos de la relación tributaria, y que en ese sentido, se manifiesta, más bien, como un no ingreso público⁸.

Realizadas las anteriores consideraciones, **se aclara que el objeto de estudio de esta investigación es limitado, en tanto nos avocaremos –únicamente- a las exoneraciones tributarias, con un objetivo específico: si las mismas resultan acordes con los principios constitucionales, y en consecuencia, si dentro de un Estado Social de Derecho, como el nuestro, resulta posible su otorgamiento.**

A tal efecto, se ha dividido la investigación en tres Capítulos. En el primero, se hace una definición conceptual de qué debemos entender por exoneración tributaria, por lo que se le distingue de otras instituciones tributarias (la no incidencia, la no sujeción, la exclusión tributaria y la inmunidad fiscal). Determinaremos la naturaleza jurídica de las exoneraciones, su estructura normativa, y elementos; y señalaremos la forma en que está conceptualizada en nuestro ordenamiento jurídico.

En el segundo, se analizan los diversos tipos de exoneración y medidas desgravatorias que existen, y los supuestos que se reconocen, tanto en la doctrina como en nuestro ordenamiento jurídico.

Por último, se hace un detalle de los principios tributarios constitucionales, su importancia y aplicación en relación con la materia objeto de nuestro estudio (las

⁸ Recuérdese que los tributos, en su diversas modalidades –impuestos, tasas y contribuciones especiales- (artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios), son ingresos públicos por excelencia, cuyo finalidad esencial es financiar los gastos públicos.

exoneraciones tributarias), por cuanto se pretende sentar los parámetros para un adecuado otorgamiento de éstas (exoneraciones). Se advierte que dada la imposibilidad de estudiar la totalidad de las exoneraciones existentes en nuestro país, se analizan –únicamente- las exoneraciones subjetivas otorgadas en nuestro país, que dispone el artículo 3 de la Ley del Impuesto de la Renta.

Es importante hacer una última aclaración, el estudio que se hace en esta investigación es de índole eminentemente jurídico, no económico.

I. DETERMINACIÓN CONCEPTUAL DE LA EXONERACIÓN O DESGRAVACIÓN TRIBUTARIA.

Para explicar el instituto jurídico de la exención o exoneración tributaria, la doctrina ha elaborado diversas teorías. Tal vez las más importantes se han elaborado a partir de los conceptos jurídicos de "*no incidencia* y "*no sujeción*", motivo por el cual se definirán a continuación.

A.- Concepto de "no incidencia":

Para definir el concepto de la *no incidencia*, se hace necesario partir del concepto opuesto, sea el de la *incidencia tributaria*, que se traduce en la cobertura de la normativa tributaria hacia determinada persona u objeto. De tal suerte, que la *no incidencia* se da cuando "*determinada persona o cosa se encuentran fuera del campo de incidencia de la regla jurídica de tributación*"⁹, sea, que no se ve afectada por la eficacia jurídica de los preceptos tributarios, por el no nacimiento de la obligación tributaria para un supuesto determinado.

En estos supuestos, el elemento distintivo lo constituye el hecho de que la norma tributaria no se despliega sus efectos jurídicos; motivo por el cual se puede afirmar que se

⁹ Souto Mayor Borges, José. Citado por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p.35. Este autor elabora la teoría de las circunstancias, que pretende combatir la consideración de la exención tributaria como una dispensa de pago del tributo debido.

trata de un concepto meramente negativo y amplio, ya que abarca todos los demás (régimen de exenciones tributarias, la "no sujeción", la inmunidad y las exclusiones tributarias).

Esta tesis fue propuesta por el jurista brasileño Souto Mayor Borges, quien elaboró teoría de las circunstancias, cuyo objetivo principal fue la de combatir la consideración de la exención tributaria como una dispensa de pago del tributo debido. Sin embargo, presenta dos problemas fundamentales:

- a) no resulta suficiente para explicar la teoría jurídica de la exención; y
- b) sólo las exenciones totales responden al concepto de la *no incidencia*, en tanto, una reducción parcial, a las cuales califica de "*reducciones o bonificaciones de la deuda tributaria*" en tanto se produce el hecho generador del tributo.

Ante tales respuesta, la doctrina distingue entre *no incidencia* y *exoneración*.

B.- Concepto de "no sujeción":

El concepto como tal tiene su origen en España, en el Impuesto General de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para pasar después a la Ley General Tributaria, bajo el siguiente precepto contenido en el artículo 29:

"La ley, en su caso, completará la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción."

La delimitación del concepto de "*no sujeción*" en realidad no presenta mayor problema, ni en la doctrina ni en la jurisprudencia, y que tiene gran similitud con el de la "*no incidencia*", en tanto ha sido conceptualizado como la *no* realización del hecho imponible descrito en la norma tributaria, es decir, no nace situación jurídica alguna, pero que puede ser completada por normas o preceptos didácticos, que "*en aras de una delimitación didáctica más precisa del hecho imponible, se declara expresamente la no sujeción.*"¹⁰

¹⁰ MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. Técnicas desgravatorias y deber de contribuir. Mc.Graw Hill/Interamericana de España. Madrid. España. 1999. p. 1.

En este sentido es dable considerar que al definir el hecho imponible los elementos determinadores (o delimitadores) del tributo, éste puede dejar por fuera de su ámbito una gama infinita de situaciones y de personas que no quedan sometidas. Por tal motivo, la doctrina es conteste al estimar que las normas que permitan su declaración como tal –sea, la "no sujeción"-, no pueden considerarse como preceptos de exclusión del tributo, sino más bien como preceptos didácticos o interpretativos, en tanto tienden a esclarecer la gestión tributaria de los órganos administrativos; por lo que carecen de eficacia constitutiva¹¹, al no crear derechos ni deberes tributarios de ninguna especie. Queda claro que si no existieran normas de "no sujeción", el resultado jurídico sería el mismo, sea, la inexistencia de obligaciones tributarias en los supuestos que las normas de sujeción no contemplan. Esta circunstancia hace que el derecho a la no sujeción –que no es otra cosa que la ausencia de obligación tributaria-, deriva del precepto tributario que declara los hechos y personas que están sujetas al tributo.

En razón de la diversa técnica legislativa, se pueden encontrar los diversos tipos de "no sujeción":

- la simple no sujeción, es el caso más sencillo de no incidencia, y que se da cuando no existe norma tributaria alguna que contemple en su presupuesto la hipótesis no sujeta;
- la no sujeción expresa (*stricto sensu*), existe una norma expresa que declara explícitamente la no sujeción al tributo.

C.- Concepto de exención.

La exoneración (o exención tributaria), consiste en una técnica tributaria que puede tener uno de los dos siguientes efectos jurídicos fundamentales: o impide el nacimiento de la obligación tributaria –exención total-, o reduce la cuantía del tributo¹² –exención parcial, a través de bonificaciones o deducciones-, "*por ciertos actos, hechos o negocios, o a ciertos*

¹¹ SAINZ DE BUFANDA, F. Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio. Citado por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. p. 39.

sujetos pasivos, al cumplirse un presupuesto de hecho descrito en la norma que, de no existir, implicaría la no excepción del gravamen."¹³ Así, se considera exenciones todas aquellas normas tributarias que afectan, o el elemento subjetivo u objetivo del hecho imponible, o los elementos de cuantificación del tributo, sea, en la base imponible (deducciones y reducciones) o en el tipo de gravamen.

La teoría clásica de la exención define las exoneraciones como una dispensa legal de la obligación tributaria, sea como la derogación de la obligación de pago, no obstante producirse el hecho imponible¹⁴, que es el efecto que producen, sea la excepción de la obligación de contribuir con los gastos públicos a determinados sujetos (exoneración subjetiva), o a determinadas situaciones o hechos (exoneración objetiva). Así, la exención tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que en aquellos supuestos expresamente previstos por ella, no obstante producirse el hecho imponible, no se desarrolla su efecto principal: el deber pagar el tributo u obligación tributaria.

Así, LANZIANO, resume la anterior concepción en los siguientes términos:

*"Una posición ampliamente generalizada sostiene que la exención consiste en la dispensa legal de pago o en la no exigibilidad del tributo. Es decir, expresado de una manera diversa, que en toda situación exentiva, **se produce la relación tributaria y como consecuencia, nace la deuda tributaria, la carga obligacional, la cual no puede ser exigida por el ente público acreedor, en mérito al precepto legal.**"*¹⁵

En este sentido es evidente que existen muchos casos de exenciones parciales, que operan reduciendo la base imponible o el tipo de gravamen, o incluso, efectuando deducciones directas de la cuota tributaria.

¹² HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p. 36.

¹³ MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 1.

¹⁴ PÉREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Editorial Civitas. Décima Edición. Madrid. España. p. 136.

¹⁵ LANZIANO. Teoría general de la exención tributaria, Buenos Aires, Depalma, 1979, p. 14. Citado por TORREALBA NAVAS, Adrián. La exención: ¿dispensa legal de la obligación tributaria o modalidad del hecho generador?

De tal forma que la estructura de la exoneración tributaria se caracteriza por contener un único mandato manifestado por dos preceptos, primero la sujeción, y de seguido, la exención; de manera que la obligación tributaria nace, pero no es exigible.

Así, queda claro que la esencia de esta concepción es que la exención no afecta el momento de nacimiento de la obligación, sino el de su exigibilidad. En consecuencia, existe una separación neta entre el hecho generador de la obligación tributaria, que de acuerdo con el artículo 31 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios¹⁶, es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación) y el presupuesto de hecho de la exención, cuya realización determina la no exigibilidad de la obligación derivada del hecho generador. Corolario de lo anterior, es que la exención es independiente del hecho generador, por lo que puede nacer antes o después de su realización.

A manera de ejemplo, podemos tomar el caso de las exenciones en los tributos de importación que requieren de un procedimiento administrativo que culmina con la emisión de la llamada "*nota de exención*". Esta nota se obtiene normalmente antes de proceder a la importación definitiva de los bienes, y, por tanto, antes de que se complete el hecho generador de los distintos tributos que recaen sobre la importación. Es evidente, que, al conceder la "*nota*", el ente administrativo comprueba que se den los requisitos legales que dan origen a la exención. Por lo tanto, puede sostenerse que el acto administrativo representado por la nota de exención declara el nacimiento de la exención, que se produce antes de que nazca la obligación tributaria: ésta nacerá luego, con la aceptación de la póliza.¹⁷ Así, la exención de los tributos de importación que nos ocupa, en tanto dispensa legal, nace en forma independiente del nacimiento del hecho generador.

¹⁶ En tanto dispone textualmente: "*El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.*"

¹⁷ Recordemos que en los distintos impuestos que gravan la importación se incluye como momento en que se entiende realizada la "*importación*" el de la aceptación de la póliza, que es un acto administrativo.

En nuestro ordenamiento jurídico tributario está previsto en el artículo 61 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, con la siguiente definición:

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

En estos términos fue conceptualizada por la Procuraduría General de la República en su dictamen C-310-1983, de 13 de setiembre de 1983:

"La exención es, pues, la dispensa del pago de un tributo debido por disposición expresa del legislador, debiendo, en consecuencia, la ley especificar las condiciones y requisitos para su otorgamiento, los tributos que corresponden, si es total o parcial y, en su caso, el plazo de duración."

Así, esta definición ha sido confirmada, por ejemplo, en la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo número 229-98-P, de las 10:05 horas del 22 de mayo de 1998, en que consideró

"En estos casos nace la obligación tributaria en virtud de haberse producido el hecho generador de la misma, sea, la importación, pero por una norma legal se dispensa el cobro condicionado al transcurso de cinco años ..."

En igual sentido, se pronunció el Tribunal de Casación, en sentencia número 45-1979, de 15:30 horas del 13 de junio de 1979, en consideró que por virtud de la exención:

"... un hecho o acto que está afectado por un tributo en forma abstracta, es dispensado de su pago por disposición especial..."

En este sentido, es importante anotar que la obligación tributaria principal lo constituye la prestación pecuniaria o pago; la cual es liberada en virtud de la exoneración tributaria; sin embargo, subsisten otras obligaciones subsidiarias (formales o instrumentales), por supuesto no accesorias de la obligación tributaria, y de contenido no patrimonial, tales como el deber de presentar la declaración de impuestos, el deber de informar, la obligación de soportar inspecciones, etc.

"A esto hay que añadir que la aplicación del tributo no se agota en la relación entre el contribuyente y la Administración, sino que, al lado de ella,

las normas tributarias disciplinan de deberes a cargo de terceras personas. Deberes de contenido patrimonial (de pago), según tendremos ocasión de ver, en función de la garantía o por otro tipo de razones de orden técnico, así como deberes de contenido no patrimonial, fundamentalmente de información."¹⁸

De tal suerte que

*"[...] la exención impide el nacimiento de la deuda tributaria pero no afecta necesariamente a otras obligaciones o vínculos derivados del tributo, puesto que la exclusión del crédito tributario no dispensa del cumplimiento de obligaciones accesorias dependientes de la obligación principal cuyo crédito queda excluido."*¹⁹

Sin embargo, la moderna teoría doctrinaria, concibe a las exoneraciones como una modalidad del hecho generador: es decir, hay supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al nacimiento pleno de la obligación tributaria (supuestos gravados) y hay supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al no nacimiento pleno o parcial de la obligación tributaria (supuestos exentos).²⁰ De acuerdo con esta concepción, la exención no es otra cosa que una modalidad del hecho generador: es decir, hay supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al nacimiento pleno de la obligación tributaria (supuestos gravados) y hay supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al no nacimiento pleno o parcial de la obligación tributaria (supuestos exentos).

Ahora, el supuesto exento, entendemos nosotros, no sólo genera el efecto negativo de no nacimiento pleno de la obligación tributaria. En realidad, el supuesto exento sigue siendo un supuesto **sujeto** a un determinado impuesto, es decir, a una manifestación del deber de contribuir. Así, cuando el legislador sujeta un supuesto de hecho al deber de contribuir, la realización de dicho supuesto trae como consecuencia el nacimiento de **una obligación contributiva**. Cuando estamos ante un supuesto **gravado**, dicha obligación contributiva es la

¹⁸ PÉREZ ROYO, Fernando. Op. Cit. p. 123.

¹⁹ MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 5

²⁰ En este sentido, C. LOZANO SERRANO, Exenciones tributarias y derechos adquiridos, Editorial. Tecnos, Madrid, 1989; P. HERRERA MOLINA, La exención tributaria, Editorial. Colex, Madrid, 1990.

obligación tributaria en su sentido tradicional. Cuando estamos ante un supuesto **exento**, pueden darse dos tipos de obligación contributiva:

a.- La obligación de contribuir a la satisfacción de fines públicos externos o ajenos al contribuyente **a través de un mecanismo o procedimiento distinto del recaudatorio tradicional**, es decir, en lugar de deber dársele el dinero al Fisco para que éste, a través del Presupuesto, lo asigne a gastos determinados que sirven para satisfacer fines públicos, se debe destinar el dinero directamente a una determinada finalidad: entregándolo a una fundación; invirtiéndolo en cierta actividad.

b.- La obligación o carga de destinar cierta riqueza a la satisfacción de fines propios del contribuyente que se consideran especial y objetivamente **relevantes**: por ejemplo, gastos médicos, gastos en educación, gastos para mantener a la propia familia, etc.; lo que se ha denominado como mínimo exento.

Interesa resaltar la distinción entre las normas exonerativas de las subvenciones, aún cuando ambas normas tributarias conforman la categoría de los incentivos fiscales; en que el otorgamiento o reconocimiento de las primeras implican un no ingreso a los fondos públicos, y las segundas implican una erogación (o gasto) pública, esto es, un desplazamiento o disposición patrimonial por parte de la Hacienda Pública a la hora de otorgarlas; y en tal sentido, debe registrarse en el presupuesto de la República; sin embargo, en ambos casos, la Hacienda Pública sufre un sacrificio, y deben, en ese entendido conceptualizarse como gasto público.

Respecto de este punto, es importante hacer la advertencia de la evidente confusión conceptual en nuestro medio, que ha pretendido igualar las normas exonerativas de los "créditos tributarios", al considerar por los segundos "*cualquier reducción al monto a pagar por un sujeto pasivo, sin distinguir a título de qué se obtiene esta reducción de dicho monto.*"²¹ Sin embargo, debe hacerse la necesaria distinción entre ambos, en tanto por tales debe entenderse, la

²¹ TORREALBA NAVAS, Adrián. Régimen procedimental de los incentivos tributarios: incidencia de su configuración como créditos de impuestos o como exenciones. p.1.

"[...] situación jurídica activa del contribuyente o sujeto pasivo frente al Estado público. Su identificación como tal constituye una de las novedades dogmáticas de la doctrina tributaria, que siempre giró en torno a la construcción de las situaciones jurídicas **pasivas** del administrado tributario. Así, un sujeto titular de un crédito tributario es sustancialmente un acreedor del Estado público, por lo que cuando se le relaciona con las situaciones pasivas que dicho sujeto pueda tener con el Ente, se entiende que el crédito puede ser compensado contra dichas obligaciones. Igualmente, de no existir tales obligaciones pasivas, el titular del crédito podría obtener un pago por parte de la Administración. Por eso, el crédito de impuesto, en general, se ejercita sea a través de la deducción del impuesto a pagar, sea a través de la devolución."²²

Otra característica del crédito tributario, es su transmisibilidad.²³ Así, ejemplos típicos de los créditos tributarios son el monto de lo pagado por pagos parciales o a cuenta del impuesto de utilidades, el monto de lo soportado por traslaciones del impuesto general sobre las ventas, cuando quien lo soporta no es el consumidor final, cualquier pago en exceso determinado a favor del contribuyente.

Sin embargo, se ha estimado asimilable a un crédito de impuesto los créditos que se otorgan como incentivos para el desarrollo de determinadas actividades –tales como los forestales, industriales, turísticos y de exportación": al considerarse que

"Estos créditos son sumas que se deducen directamente del impuesto sobre la renta, o sea que lo extinguen total o parcialmente por compensación. De la aptitud de ser «deducibles del impuesto» se desprenden sus características, que son las mismas que las de cualquier crédito: ser sumas líquidas y exigibles."²⁴

²² Ídem.

²³ A consecuencia del artículo 48 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

²⁴ GUERRA COBO, Vicente. La renta y los créditos especiales. En: Revista Jurisprudencia Tributaria. Número 7. p. 90. Citado por TORREALBA NAVAS, Adrián. Régimen procedimental de los incentivos tributarios: incidencia de su configuración como créditos de impuestos o como exenciones. p. 3.

A este respecto, interesa resaltar, una vez más, la falta de claridad conceptual del legislador, que no logra definir si se está ante una norma exonerativa o ante un crédito de impuesto. Así por ejemplo:

- en el caso del artículo 65, inciso a) de la Ley del Impuesto de la Renta, respecto del régimen de incentivos a las exportaciones a terceros mercados, en que se establece una deducción del cien por ciento (100%) del impuesto sobre las utilidades netas del período obtenido por exportaciones no tradicionales a terceros mercados; es decir, se trata de una deducción en la cuota, y se constituye en un presupuesto que afecta el nacimiento de la obligación tributaria, es decir, que afecta la exigibilidad (teoría de la exención como dispensa tributaria), y por tanto de su determinación;

- en el caso del incentivo de Certificado de Abono Tributario (CAT), establecido en virtud del inciso e) del artículo 66 de la Ley del Impuesto de la Renta, se constituye como títulos al portador, libremente negociable, que sirven para el pago de los impuestos directos o indirectos, cuya recaudación corresponda al Banco Central, como cajero del Estado; con lo cual, no se está ante una exención, sino ante un crédito de impuesto a favor de una empresa, y contra la Hacienda Pública;

- en el caso del incentivo para la inversión en empresas calificadas como de utilidad para el desarrollo industrial previsto en el artículo 7 inciso 5) del Anexo 3 de la Ley de Incentivos para la Producción Industrial, y desarrollado en el artículo 14 del Reglamento (Decreto Ejecutivo número 17-301-MIEM, de 22 de octubre de 1986), derogado en virtud de la Ley 7092, que parece haber sido configurado por el legislador como un crédito de impuesto en sentido propio;

- el caso artículo 11 de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, número 6990, de 15 de julio de 1982 –derogado por la Ley número 7293, Reguladora de todas las exoneraciones vigentes, su derogatoria y sus excepciones-, que estableció la deducción del cincuenta por ciento (50%) de las inversiones en actividades turísticas para el pago del impuesto de renta; por su reducción, más pareciera que se trataba de una exoneración.

En cuanto a la configuración de las exenciones, debe resaltarse que en virtud del artículo 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, las mismas tienen un límite de aplicación fundamental, en tanto se aplican respecto de los tributos ya establecidos en el ordenamiento jurídico, únicamente; en virtud de lo cual, no puede disponerse una exención abierta e incierta a futuro, por tributos que no han adquirido vigencia, ni siquiera han sido pensados por el legislador. Así, en virtud de tal disposición legal

"Límite de aplicación: Aunque haya disposición expresa de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos con posterioridad a su creación."

Asimismo, queda claro que el otorgamiento de una exención tributaria, no genera en modo alguno, ningún derecho subjetivo a su disfrute, y mucho menos puede estimarse como una situación jurídica consolidada, que le permita seguir disfrutándola a futuro; todo lo contrario, y en este sentido se han pronunciado, tanto la Sala Constitucional²⁵ como la Procuraduría General de la República²⁶. Asimismo, debe estimarse que al tenor de lo dispuesto en el artículo 64 del citado Código (de Normas y Procedimientos Tributarios) el legislador está facultado para modificar, e inclusive, revocar las exenciones previamente reconocidas, obviamente, mediante ley al efecto:

"Vigencia.- La exención, aún cuando fuera concedida en función de determinadas condiciones de hecho, puede ser derogada o modificada por ley posterior, sin responsabilidad para el Estado";

lo anterior, sin perjuicio de los derechos adquiridos o situaciones jurídicas consolidadas al tenor de las normas tributarias, al tenor del principio de irretroactividad de la ley, que deriva del artículo 34 de nuestra Carta Fundamental.

Asimismo, es importante considerar que las normas exonerativas forman parte del género de los incentivos fiscales; por cuanto efectivamente constituyen un régimen de beneficio para el contribuyente, al configurarse como una norma "*de favor*". En este

²⁵ En este sentido, consultar las sentencias de la Sala Constitucional número 1341-93, 4844-94 y 2000-4261, entre otras.

sentido, no siempre estarán motivadas en la capacidad contributiva del contribuyente -caso típico del mínimo exento-, cuando con esta medida se pretende otorgar una ventaja económica al sujeto pasivo –caso de la exoneración del impuesto de la renta de las empresas cooperativas, y de empresas que se encuentran bajo el sistema de zona franca-.

Corresponde a un Departamento Especializado de la Dirección General de Hacienda - órgano constitutivo del Área de Ingresos con dependencia directa del Viceministro de Ingresos²⁷-, la aplicación en concreto de los diversos incentivos y normas de exención tributaria, con un criterio eminentemente restrictivo^{28/29}, en los términos previstos en el artículo 16 del citado Reglamento, a fin de procurar una gestión eficiente y el uso racional de estos regímenes, "*asesorando en esta materia a las autoridades del Ministerio y emitiendo las directrices necesarias para el funcionamiento eficaz de los órganos técnicos que otorguen recomendaciones a favor de beneficiarios de exoneraciones.*"

Para tales cometidos se le otorgan las siguientes competencias a esta dependencia de la Dirección General de Hacienda:

"Artículo 17. Funciones. Para cumplir con su objetivo la Departamento de Exenciones es responsable de realizar las siguientes funciones:

- a) *Analizar y resolver las solicitudes de exoneración, con apego al ordenamiento jurídico, procurando la transparencia en su gestión, de modo tal que permita la debida fiscalización.*
- b) *Asesorar al Director General de Hacienda y a los entes recomendadores en materia de exoneraciones.*

²⁶ En este, sentido, consultar los siguientes dictámenes de la Procuraduría General de la República: C-049-83, de 21 de febrero de 1983.

²⁷ Artículo 1 del Reglamento a la Ley de Creación de la Dirección General de Hacienda, número 3022, de 27 de agosto de 1962, y otras leyes conexas.

²⁸ En forma coincidente, se ha pronunciado la Procuraduría General de la República en su dictamen C-049-83, de 21 de febrero de 1983.

²⁹ En forma concordante, se manifestó la Dirección General de Tributación Directa en la Directriz DN-25 -2001, de primero de noviembre del 2001, en que indicó que la Administración Tributaria está obligada a respetar los actos por los cuales se otorga el beneficio tributario; pero al momento de su aplicación lo puede rechazar cuando el administrado no cumple con los requisitos que exige el ordenamiento jurídico para su otorgamiento o cuando incumple con las obligaciones asumidas en el contrato respectivo.

- c) *Proponer a los jefes los lineamientos correspondientes en materia de exenciones.*
- d) *Participar activamente en proyectos relacionados con la creación de leyes, decretos, resoluciones que contemplen el reconocimiento o la regulación de éste en materia de exenciones tributarias.*
- e) *Uniformar criterios en la interpretación y aplicación de las diferentes disposiciones legales que regulan el otorgamiento de exoneraciones tributarias.*
- f) *Coordinar las labores con el resto de las unidades que conforman la Dirección General de Hacienda, el Área de Ingresos, así como con otras dependencias del sector público y privado para la obtención de los insumos necesarios en la atención en todos los asuntos relacionados con exenciones tributarias.*
- g) *Constatar que los órganos recomendadores³⁰ cumplan a cabalidad con sus responsabilidades, mediante el estudio de cada recomendación que se emita en las solicitudes presentadas ante el Departamento de Exenciones.*
- h) *Emitir en coordinación con la Dirección General de Hacienda, los lineamientos y directrices en materia de exenciones a los entes recomendadores para garantizar el máximo de racionalidad en su gestión.*
- i) *Emitir los lineamientos y directrices necesarias a las diferentes dependencias encargadas de la aplicación de las autorizaciones relacionadas con exenciones tributarias.*

³⁰ El citado reglamento da la definición de qué debe entenderse tales, que en los términos del artículo 24, son "aquellas instituciones u organizaciones de carácter público, que por su naturaleza técnica y por disposición legal, administran o controlan una actividad económica particular y que en función de estos términos recomiendan exoneraciones para ser tramitadas en el Departamento de Exenciones de la Dirección General de Hacienda."

- j) Emitir reportes y estadísticas sobre el comportamiento de las exoneraciones por medio del Sistema de Información de Incentivos de Exenciones (SIEX).*
- k) Emitir los lineamientos y directrices necesarias para garantizar una adecuada información a los beneficiarios de los diferentes regímenes, en cuanto a los requisitos y procedimientos para el disfrute de las exoneraciones.*
- l) Determinar y plantear los requerimientos en materia de sistemas de información con la finalidad de que los mismos se mantengan debidamente actualizados conforme a las demandas del Departamento de Exenciones.*
- m) Procurar un Sistema de Información de Incentivos de Exenciones (SIEX), que facilite una respuesta efectiva y oportuna en el análisis y resolución de las gestiones relacionadas con exenciones tributarias, garantizando una atención eficiente y ágil.*
- n) Por delegación expresa del Ministro, del Director General o de otras autoridades superiores de la institución, representarlos en reuniones y comisiones interinstitucionales sobre las materias técnicas de su responsabilidad.*
- o) Cumplir con las demás funciones que le asignen otras leyes o las que determine el Ministro, Viceministro de Ingresos o el Director General.*

D.- Naturaleza jurídica de las exoneraciones.

La exención constituye una situación jurídica objetiva, integrada en el instituto tributario, que produce un efecto desgravatorio especial, a consecuencia de preceptos positivos expresos, y en ese sentido, no resulta

adecuado hablar de una norma de exención, sino de meros preceptos que delimitan el hecho imponible o los elementos cuantitativos del tributo, dependiendo de si se trata de una exoneración total o una parcial. Estas normas no contienen un mandato independiente de la norma de sujeción, que determina el nacimiento de la obligación tributaria cuando se realiza el hecho imponible.

Por tal motivo, no resulta adecuado hablar de un derecho a no pagar determinado tributo, o a satisfacerlo en una cantidad inferior de la que *corresponde pagarla a otros contribuyentes. Se trata de que la obligación tributaria está exenta (o derogada), o surge con un monto más reducido, de conformidad como está lo define la norma tributaria (hecho imponible). Por ello, la mayoría de la doctrina concluye que "(L)a exención no constituye un derecho subjetivo, sino una situación objetiva, configurada del tributo."*³¹

En este sentido, es claro que no puede alegarse la existencia de un derecho adquirido a disfrutar de una exoneración, por cuanto, en virtud de la potestad tributaria reconocida a la Asamblea Legislativa (artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, ésta puede derogarla en cualquier momento. Al respecto resulta ilustrativa la sentencia número 5282-94 de la Sala Constitucional, en cuanto señala:

"Si en un momento determinado y bajo ciertos presupuestos, la Ley exonera del pago de impuestos a los vehículos de los funcionarios del servicio exterior, ello no otorga a los beneficiarios, que fueron nombrados bajo esas condiciones, una exención indefinida en el espacio y el tiempo, ni un derecho adquirido o una situación jurídica consolidada a su favor, en el sentido de que aquéllas no puedan ser modificadas nunca jamás, puesto que esto implicaría crear una limitación a la potestad impositiva del Estado (creando una inmunidad indefinida), que no contempla la propia Constitución Política. Las exenciones, no obstante, fueron concedidas en función de determinadas condiciones valoradas en su momento por el legislador, y pueden ser derogadas o modificadas por una ley posterior, aún cuando se trate, como en

³¹ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p. 84.

*este caso, de los vehículos de los funcionarios del servicio exterior. Tal proceder no resulta arbitrario por sí solo, sino que aparece como una respuesta a las necesidades fiscales del país y en el entendido de que su aplicación lo será hacia el futuro, es decir, que surtirá efectos a partir de su vigencia."*³²

No obstante debe aclararse que sí se genera un derecho subjetivo el reconocimiento de la exención respecto de los sujetos pasivos o hechos que la ley haya establecido previamente por parte de la Administración, y una omisión o desconocimiento por parte las autoridades correspondientes implicaría una afectación a un principio general de derecho, el de la seguridad jurídica, en relación con un principio constitucional, el de la irretroactividad de la ley (consagrado en el artículo 34).

E.- Distinción entre la exoneración y "no sujeción" tributaria:

Por la similitud de sus efectos³³, a nivel doctrinal, en algunos supuestos resulta difícil la distinción con la no sujeción. Por tal motivo, se ha intentado hacerlo desde diversos criterios para explicar la especial naturaleza jurídica de ambas figuras, y su distinta función en el sistema tributario, tales como el la estructura del precepto, interés o fin querido por el legislador y el contenido de la norma, o ³⁴su interpretación; que intentaremos explicar a continuación.

³² En igual sentido, ver las sentencias de la Sala Constitucional número 1378-94, 5611-94, y 4199-94, entre otras.

³³ En los casos de la no incidencia y de la exención total, los efectos jurídicos se manifiestan de la misma manera: la no obligación de pago. Precisamente por esta identidad de efectos, muchos autores han obviado la distinción, pues bien, en sentido estricto, no existe diferencia entre unos y otros supuestos, de manera que poco afecta la calificación que el legislador le da a determinado hecho.

³⁴ Se ha generado un criterio de distinción a partir de la interpretación de las normas, que pretende determinar los principios justificativos de cada disposición relativa al presupuesto del tributo, sea, si constituye o no una excepción al tratamiento ordinario del tributo que pretende generar un tratamiento de favor. Se trata de un análisis casuístico, sea, caso por caso, y que tiene en cuenta todo el complejo de normas que regulan el tributo, sea la función de la norma y los principios a los que responde. Sin embargo, es criticado por no aportar ningún parámetro de distinción universal, no ofrecer rasgos de individualización de cada tipo de norma, y no facilitar los atributos y cualidades emblemáticas y conformadoras de una categoría jurídica. MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 5.

1.- Desde el punto de vista formal, o de la estructura:

Es el criterio que más aceptación ha tenido. Parte del estudio de la estructura jurídica de las figuras.

Así, la de la no sujeción es bastante sencilla, por cuanto deja por fuera el hecho imponible, siendo, para efectos del tributo concreto, hechos irrelevantes o *ajurídicos*, al escapar de su ámbito, de manera que no nace a la vida jurídica la obligación tributaria; motivo por el cual

*"... no cabe eximir o liberar de deberes que no han nacido."*³⁵

Es así, como en la no sujeción no hay realización del hecho imponible, por cuanto la misma norma que lo tipifica, define los hechos cuyo ámbito no cubre (ajuridicidad).³⁶ Por tal motivo las normas de no sujeción son muy sencillas, en tanto especifican la realidad, al aclarar lo que es.

Por su parte, las exenciones tienen una estructura mucho más compleja, al integrarse con un precepto tributario de sujeción, y una disposición exoneradora o *hecho imponible exento*, cuyo presupuesto de hecho se halla comprendido en el precepto de sujeción. Así, las normas exonerativas delimitan, conforman y modulan el hecho imponible, pueden ampliar o reducir los hechos o a los sujetos hasta desfigurar casi por completo el presupuesto normativo; de manera que bien puede estimarse que determinan el alcance y proyección del hecho que se grava (exoneración objetiva) o al sujeto gravado (exoneración subjetiva).

En estos supuestos, se produce la norma de sujeción, pero no la obligación de pago, en tanto la norma exoneradora anula los efectos habituales de su verificación. Sea, se ha producido el hecho imponible, y ha surgido el deber de realizar la prestación tributaria, pero éste es liberada en virtud de la exención.

³⁵ MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 4.

³⁶ Por esta circunstancia, se ha estimado que las normas de no sujeción no añaden nada al ordenamiento jurídico, y por tal motivo, más bien se trata de normas didácticas o aclaratorias, cuyo propósito es evitar una confusión de su aplicación. Estas normas no tienen la virtud de provocar el efecto de la exclusión de la obligación tributaria.

Interesa resaltar que ambos tipos de normas son incompletos, por carecer de autonomía, ya que tienen efectos jurídicos únicamente en tanto se definen en relación directa con el hecho imponible.

2.- Desde el punto de vista de los fines que persiguen:

Este criterio se define a partir de la finalidad o función de la norma, de manera que se intenta determinar el objeto de la exención o no sujeción; con lo cual bien puede estimarse que constituye el elemento teleológico o substancial estas figuras; y que atiende, no sólo al interés inmediato –individual o general- tutelado por la norma en cuestión; sino por fin social y público, o criterio social de justicia que inspira y busca la norma –perspectiva superior y de índole constitucional-. En este sentido, se ha intentado definir si existe un elemento que debe ser tomado en cuenta por el legislador a la hora de diferenciar entre ambas figuras, esto es, si se puede definir como técnica legislativa integrada por principios y criterios que vinculan al legislador en esta determinación. De tal suerte que se ha estimado que las exenciones encierra

*"[...] un contenido positivo de justicia, o en general, de interés público que se quiere tutelar, y en virtud del cual la norma tributaria antepone esa necesidad a la del pago del tributo, y sacrifica el interés recaudatorio propio de la norma tributaria, ..."*³⁷

De tal suerte, que para el jurista español LOZANO SERRANO,

"la norma de exención incorpora un contenido de justicia que se proyecta sobre el hecho imponible, configurándolo y codefiniéndolo, y, en segundo lugar, la norma de exención no es una norma excepcional o de negación del tributo, sino una norma que incorpora un contenido positivo cuyo fundamento válido se encuentra en la proyección de los principios de justicia o de los fines concretos de la política social, económica, etc. Siendo así las cosas, ni las normas de exención son accidentales o convertibles en –por ejemplo- subvenciones (pues su presencia en el ordenamiento dista mucho de ser

meramente accidental y su versatilidad es irrelevante al otorgarse un contenido positivo orientado al principio de justicia y demás fines constitucionales) ni la distinción con las normas de no sujeción puede seguir siendo meramente formal, sino que reviste también un carácter positivo."³⁸

En razón de lo anterior, en tanto a la exención se le asigna un contenido positivo y revitalizador, es insuprimible; motivo por el cual, el legislador, a la hora de determinar su establecimiento, debe valorar y hacer un pronunciamiento expreso de ese especial contenido.

También se la finalidad de la exención desde el punto de vista del contribuyente, en tanto atiende a la protección de sus intereses, sea reduciendo o eximiendo o excluyendo la carga tributaria³⁹.

En cambio en los supuestos de no incidencia, no puede detectarse interés alguno que haya sido tomado en cuenta por el legislador, por no tutelarse valores ni intereses jurídicos individuales, no hay fin público que se quiera realizar, ni tampoco ninguna proyección particular de los principios de justicia, toda vez que al no existir un fin propio, ni principio material que fundamente estas normas, no puede darse tampoco ese deber de contribuir, propio del Derecho Tributario: al no haber sacrificio, no hay evaluación legal de estos hechos *ajurídicos*.

Esta situación ha permitido determinar la diferenciación a partir de un nuevo elemento, la *convertibilidad* de ambas normas; de suerte, que mientras que la exención puede ser sustituida por una subvención⁴⁰, la no sujeción no admite esta condición, pues –se reitera-, se trata de hechos irrelevantes para el ordenamiento jurídico.

F.- Normas de exención y de no sujeción en las leyes tributarias.

³⁷ LOZANO SERRANO. *Las exenciones y derechos adquiridos*. Editorial Tecnos. Madrid. España. 1980. Citado por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p.42

³⁸ LOZANO SERRANO. Citado por MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 14.

³⁹ MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 6.

No obstante la anterior distinción doctrinal entre las normas de no sujeción y las de exención, en cuanto a su naturaleza jurídica, fines y efectos jurídicos que producen, es común que en la legislación tributaria se utilicen en forma indistinta. De manera que

*"Los resultados son ciertamente decepcionantes, no sólo porque el uso que el legislador hace de ambos institutos no responde con normalidad a la más o menos impecable distinción que, desde la perspectiva formal o material, ha suministrado la doctrina, sino porque del uso que hace no se llega a apreciar un criterio de diferenciación claro, permanente y homogéneo, no se desprende criterio o rasgo que fundamente la diversa utilización; se puede afirmar que en una gran mayoría de ocasiones el legislador utiliza ambas categorías como institutos fungibles."*⁴¹

Se reitera entonces, que las normas de no sujeción deben utilizarse como normas de interpretación, sea, para aclarar cuáles supuestos –sujetos o hechos- no están cubiertos por el hecho imponible; de manera que tienen como función esencial la de completar la determinación concreta del hecho imponible, mediante la mención de supuestos de no sujeción.

Por su parte, en las normas exonerativas, es claro que el hecho imponible se realizó, pero en virtud de la norma, no hay obligación de pago, lo cual no sucede en los casos de las normas de no sujeción.

De tal suerte, que en virtud de un problema de técnica legislativa, por la falta de rigor doctrinario, y, talvez, por desconocimiento del legislador se ha desnaturalizado la utilización de estas figuras tributarias, así como la incorrecta calificación de estos institutos, lo que ha provocado las siguientes prácticas comunes en los sistemas tributarios⁴²:

a.- supuestos claramente comprensivos del hecho imponible, pero que se exceptúan de la obligación tributaria como *no sujetos*, en vez de *exentos*;

⁴⁰ Se advierte, en todo caso, que no resulta legítimo la identificación entre exención y subvención; no obstante que directa o indirectamente tengan fines concurrentes, y operen como incentivos comunes para el aumento de la producción, mayor ocupación, fomento de las inversiones, incremento de las exportaciones, protección de industrias nacionales, etc.

⁴¹ MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 16.

⁴² Ídem. p. 18.

b.- supuestos que no entran dentro del hecho imponible (no sujeción), pero se les califica como *exentos*;

c.- supuestos, que sin cumplir el presupuesto de hecho (no sujeción), se contemplan como sujetos al impuesto;

d.- supuestos en los que se permite al sujeto pasivo optar entre la sujeción y la no sujeción;
y

e.- supuestos de confusión normativa entre la sujeción y no sujeción al comprobar la regulación de mecanismos de devolución en supuestos de no sujeción.

Las causas de estas confusiones se deben en mucho a dos causas esenciales: en primer lugar a equiparación de los efectos jurídicos de estos institutos, sea el no pago de la obligación tributaria; y a la instrumentalización de fines distintos a los que le son propios en razón de su naturaleza jurídica.

Así, se está utilizando un hecho imponible demasiado amplio, que comprende una universalidad de situaciones, los cuales son delimitadas a través de las prácticas de las normas de no sujeción –mal aplicadas-, y de las exoneraciones; lo cual trae como resultado, que en muchas ocasiones, situaciones similares sean tratadas como no sujetas y exentas, en una misma ley; o que se intente modificar la estructura del hecho imponible⁴³

En este sentido no resulta adecuado utilizar normas de no sujeción para excluir de la obligación tributaria, por cuanto ese objetivo debe ser cubierto a través de las normas exonerativas. Así, el legislador al definir el ámbito de cobertura del tributo, establece la realidad a la que está dirigido, y en consecuencia, también define lo que está excluido – norma de no sujeción-. De manera que si lo que se pretende es excluir la obligación tributaria de los supuestos que quedaron incluidos en el hecho imponible, ello sólo resulta legítimo a través de las normas de exención, no de no sujeción.

⁴³ El hecho imponible está compuesto de varios elementos, a saber, el elemento material (objeto del tributo), el elemento subjetivo (sujeto pasivo, obligado al pago), el elemento espacial (relativa al territorio), y el elemento temporal o devengo. PÉREZ ROYO, Fernando. Op. Cit. pp. 131, 132 y 133.

Es así como la función que se pone a asumir a las normas de no sujeción es impropia de su naturaleza jurídica⁴⁴, de manera que si lo que se pretende es alcanzar otros objetivos, deberían de utilizarse otras técnicas desgravatorias, en especial, la exención.

En nuestro ordenamiento jurídico tributario encontramos ejemplos claros de esta confusión conceptual de las normas tributarias, así, en el artículo 35 de la Ley del Impuesto de la Renta, número 7092, que se encuentra comprendido en el Capítulo XIV., que se denomina "De los ingresos no sujetos"⁴⁵, cuando en realidad es una norma exonerativa, por cuanto comprende ingresos o rentas, que al tenor del artículo 1° de la misma ley, constituyen renta o ingreso. La norma en cuestión dispone textualmente:

"ARTICULO 35.- Ingresos no sujetos. No serán gravados con este impuesto los ingresos que las personas perciban por los siguientes conceptos:

a) DEROGADO (Derogado por el artículo 20 de la ley No. 7293 de 31 de marzo de 1992).

b) El aguinaldo o decimotercer mes, hasta por la suma que no exceda de la doceava parte de los salarios devengados en el año, o la proporción correspondiente al lapso menor que se hubiere trabajado.

c) Las indemnizaciones que se reciban, mediante pago único o en pagos periódicos, por causa de muerte o por incapacidades ocasionadas por accidente o por enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen conforme con el régimen de seguridad social, por contratos de seguros celebrados con el Instituto Nacional de Seguros, o en virtud de sentencia judicial; así como otras indemnizaciones que se perciban de acuerdo con las disposiciones del Código de Trabajo.

ch) Las remuneraciones que los gobiernos extranjeros paguen a sus representantes diplomáticos, agentes consulares y oficiales acreditados en el país, y, en general, todos los ingresos que estos funcionarios perciban de sus

⁴⁴ Se repite que les asiste una función eminentemente delimitadora del hecho imponible.

respectivos gobiernos, siempre que exista reciprocidad en las remuneraciones que los organismos internacionales -a los cuales esté adherida Costa Rica- paguen a sus funcionarios extranjeros domiciliados en el país, en razón de sus funciones.

d) DEROGADO (por el artículo 20 de la ley No. 7293 de 31 de marzo de 1992 y por el artículo 37 de la ley No. 7302 del 15 de julio de 1992).

e) Las comisiones, cuando para su obtención sea necesario incurrir en gastos. En este caso la actividad se considerará como de carácter lucrativo.

Los únicos ingresos no sujetos al impuesto sobre la renta de acuerdo con el presente título son los mencionados en los incisos a y d). Por ello, no se les hará ningún otro tipo de liberaciones, descuentos o excepciones contenidos en leyes dictadas con anterioridad a la fecha de vigencia de esta Ley. (Así reformado, este último párrafo, por el artículo 20 de la ley No. 7293 de 31 de marzo de 1992)"^{46/47}

Asimismo, el artículo 6 de la Ley del Impuesto de la Renta⁴⁸, que define los ingresos no integran el concepto de la renta bruta, elemento sobre el que se calcula el impuesto de la

⁴⁵ El epígrafe original de este artículo, que se denominaba "Exenciones", fue reformado por el artículo 20 de la ley No. 7293 del 31 de marzo de 1992, que lo dejó con el nombre actual.

⁴⁶ Existe evidente error en esta ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992, Ley Reguladora de las Exoneraciones Vigentes, su derogatoria y excepciones, ya que por disposición del artículo 20, primero suprime los incisos a) y d) del presente artículo y de inmediato reforma su párrafo último, citando como vigentes los referidos incisos

⁴⁷ Así modificada su numeración por el artículo 1° de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 30 al actual 35.

⁴⁸ Que dispone textualmente:

"ARTICULO 6°.- Exclusiones de la renta bruta.

No forman parte de la renta bruta:

a) Los aportes de capital social en dinero o en especie.

b) Las revaluaciones de activos fijos. (Así reformado por el inciso a) del artículo 19 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria de 4 de julio del 2001).

c) Las utilidades, dividendos, participaciones sociales y cualquier otra forma de distribución de beneficios, pagados o acreditados a los contribuyentes a que se refiere el artículo 2° de esta ley.

ch) Las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior, aunque se hubieren celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país.

d) Las ganancias de capital obtenidos en virtud de traspasos de bienes muebles e inmuebles, a cualquier título, siempre que los ingresos de aquellas no constituyan una actividad habitual, en cuyo caso se deberá tributar de acuerdo con las normas generales de la ley.

Para los efectos de esta ley, por habitualidad ha de entenderse la actividad a la que se dedica una persona o empresa, de manera principal y predominante y que ejecuta en forma pública y frecuente, y a la que dedica la mayor parte del tiempo. (Así ampliado por el artículo 104 de la Ley de Presupuesto No. 7097 de 1 de setiembre de 1988).

renta⁴⁹; más que una norma de exclusión tributaria, debe ser tenida también como una norma exonerativa, en virtud del contenido.

G.- Exenciones y exclusiones tributarias:

Un sector de la doctrina italiana⁵⁰, para delimitar el concepto de la exención, lo ha diferenciado de otros supuestos de no incidencia, sea, las normas de exclusiones tributarias.

Las exclusiones se caracterizan por su finalidad meramente técnica: "*matizan el hecho imponible para evitar supuestos de doble imposición o casos en que la cuantía de la renta gravada se considera prácticamente nula.*"⁵¹ Por tal motivo, se ha estimado que el precepto de la exclusión tiene la misma *ratio* que el de las normas de no sujeción; de tal suerte que el primero delimita el segundo. En tal sentido, han sido entendidas como *normas de exención técnica*, en tanto tienden instrumentalizar la racionalidad del sistema en el mismo se encuentra inserto.⁵²

Nótese que el instituto de la exclusión tributaria se manifiesta en la problemática de la determinación de la sujeción a la normativa tributaria. Se trata de normas que aclaran o interpretan la norma tributaria para facilitar la determinación tributaria.

Esta situación también puede enfocarse desde la aplicación de los diversos criterios de sujeción.⁵³

En este sentido, debe de distinguirse dos modelos tributarios, el latinoamericano, que se caracteriza por adoptar el sistema *territorial* o *de la fuente*, por el cual el Estado se

e) Para los efectos del impuesto que grava los ingresos percibidos o puestos a disposición de personas físicas domiciliadas en el país, no se considerarán ingresos afectos a este impuesto, las herencias, los legados y los bienes gananciales.

f) Los premios de las loterías nacionales.

g) Las donaciones, conforme con lo establecido en el inciso q) del artículo 8°.

⁴⁹ Artículo 5 de la Ley del Impuesto de la Renta.

⁵⁰ En este sentido consultar los autores LA ROSA, S.; GALLI, R., MICHELI, G.A.; FALCÓN y TELLA, R. Citados por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p.46.

⁵¹ Ídem. p. 46.

⁵² ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA. Citado por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p.46.

⁵³ Tales como la residencia efectiva -que implica la permanencia por más de ciento ochenta y tres días en el territorio nacional, que opera respecto de los tributos personales (concepto de establecimiento permanente que se regula en el inciso b) del artículo 2 de la Ley del Impuesto de la Renta-, el de territorialidad (respecto de los demás tributos que tengan por

atribuye el poder de gravar los hechos imposables que se originan o tienen efectos en su territorio, prescindiendo de la nacionalidad, el domicilio o la residencia del sujeto de los mismos; mientras que el sistema anglosajón y europeo se caracteriza por adoptar el sistema de *renta mundial*, de manera que grava las ganancias obtenidas en el exterior por los nacionales o sociedades nacionales, por los residentes o domiciliados en su Estado, cualquiera que sea el lugar o territorio en que ellas tengan su fuente, por lo que, consiguientemente, gravan las que se generen en su propio territorio, correspondan ellas a nacionales, o extranjeros, residentes o no en su jurisdicción.⁵⁴

De tal suerte, que para dar respuesta al conflicto que se suscita entre diversos sistemas tributarios con ocasión del ejercicio de la potestad tributaria, tanto dentro de un Estado - caso de la potestad tributaria nacional y la local-, como internacional, derivada de una doble vinculación de un hecho imponible específico con el sujeto activo de la obligación tributaria, es que el ordenamiento jurídico le da solución a través de dos fuentes normativas de referencia, el interno (exenciones y acreditaciones), y el externo o internacional, sea, a través de los tratados o convenios internacionales, de orden bilateral o multilateral.

El problema de la doble o múltiple tributación resulta, entonces, del choque o concurrencia de sistemas de imposición entre sí, que perturba gravemente la inversión y crecimiento económico de cualquier país, sobre todo, en los de vía de desarrollo, lo cual ha sido preocupación de los organismos internacionales y de los países industrializados y subdesarrollados, sobre todo, a partir de la Segunda Guerra Mundial.

Así, estos remedios jurídicos se producen cuando hay una confrontación de criterios tributarios, en que dos o más de ellos pretenden gravar la misma renta. La doble imposición puede ser jurídica (cuando se aplica un mismo impuesto dos veces), o económica (cuando se aplican distintos impuestos al mismo hecho imponible).

En el ordenamiento interno encontramos dos mecanismos para evitar la doble imposición: *la exención*, esto es, mediante una norma que establezca el supuesto del no

objeto el producto, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes), y la exclusión de nacionalidad. PÉREZ ROYO, Fernando, Op. Cit. p. 82.

⁵⁴ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. Temas de Derecho Tributario. Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires. Argentina. 1982. p.167.

pago⁵⁵, y que de esta manera, se motiva en la creación de una situación de beneficio para el contribuyente; y *la acreditación*, que considera como crédito fiscal lo pagado en otro sistema u obligación tributaria. Para que opere este supuesto deben tratarse de tributos de similar o igual naturaleza, y sólo es acreditable en la misma proporción en que se pagó el impuesto.

Existen diversos modelos (o machotes) de convenios, como los de la OCDE⁵⁶, el modelo de los Estados Unidos o de las Naciones Unidas.⁵⁷

⁵⁵ Ejemplo de lo anterior, lo constituye la eximente que se establece respecto de las utilidades que generen las filiales de empresas ticas radicadas en el extranjero.

⁵⁶ La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos es una organización internacional intergubernamental que reúne a los países más industrializados de economía de mercado. En la OCDE, los representantes de los países miembros se reúnen para intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y coadyuvar a su desarrollo y al de los países no miembros. La OCDE. tiene sus raíces en 1948, en la Organización para la Cooperación Económica Europea que tuvo el objetivo de administrar el Plan Marshall para la reconstrucción europea. En 1960, el Plan Marshall había cumplido su cometido y los países miembros acordaron invitar a Estados Unidos y Canadá en la creación de una organización que coordinara las políticas entre los países occidentales. La nueva organización recibió en nombre de Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos y su sede se encuentra en París. Los objetivos de esta entidad internacional se orientan en la promoción de políticas tendientes a: realizar la mayor expansión posible de la economía y el empleo y un progreso en el nivel de vida dentro de los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial; contribuir a una sana expansión económica en los países miembros, así como no miembros, en vías de desarrollo económico; y contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales. Los documentos básicos de la entidad son los siguiente: Convención relativa a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, 14 de diciembre de 1960. Convention on the Organization for Economic Co-operation and Development, OECD, París, 14th. December 1960. Publicada en el Diario Oficial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos el 5 de julio de 1994. En <http://www.ocdemexico.org.mx/acerca-ocde.htm>

⁵⁷ Los siguientes son conferencias internacionales en las cuales se han sentado las bases para la suscripción de los convenios internacionales de exclusión tributaria:⁵⁷

- ❖ **XIII. Congreso de la Internacional Fiscal Association**, celebrado en Madrid en 1959, que recomendó la introducción de medidas bilaterales o unilaterales capaces de impedir que los contribuyentes se vean privados de las ventajas fiscales acordadas por el país donde se produce la renta;
- ❖ **XV. Congreso de Internacional Fiscal Association**, celebrado en Jerusalén en 1961, que recomendó que los países que de conformidad con su sistema fiscal general, o por medio de disposiciones especiales, gravan la renta de fuente extranjera, introduzcan las medidas unilaterales para evitar, en lo posible, la doble imposición internacional;
- ❖ **XVII. Congreso de Internacional Fiscal Association**, celebrado en París, en 1963, que recomendó evitar las dobles imposiciones para evitar el desaliento de las inversiones y cualquier medida de incentivo fiscal;
- ❖ **Resolución 64 del Congreso Interamericano Económico y Social y la Recomendación número 9 del Comité Interamericano de Representantes de los Presidentes**, precisaron la necesidad de que los países adoptaran medidas unilaterales o a través de convenios bilaterales sobre impuestos, tendientes a eliminar o atenuar la doble o múltiple tributación, con el objeto de remover obstáculos al flujo de capitales privados entre naciones. Se recomendó eximir de impuestos, las rentas provenientes de fuentes extranjeras, y en su defecto, el derecho a acreditar el impuesto correspondiente a la renta proveniente de un Estado importador de capitales, el monto del impuesto que correspondería a dicho contribuyente, y que está exonerado de pagar, en virtud de una ley de fomento (*tax sparing clause*);
- ❖ **la Conferencia Económica Interamericana de Buenos Aires**, de 1957, aconsejó una preferencia por la exención impositiva sobre los ingresos de fuente extranjera, o la adopción de medidas por las cuales el impuesto eximido al inversor extranjero por un Estado-receptor de capitales con el objeto de atraer capitales extranjeros, fuera deducible del impuesto a abonar por el inversor exportador de capitales (*tax sparing clause*);
- ❖ **la Conferencia Interamericana de Abogados**, celebrada en Buenos Aires, en 1957, que recomendó a través de un Comité Fiscal, con el voto unánime de los delegados de los colegios de abogados de los Estados

Unidos de América, adoptar los siguientes principios: que la legislación de cada país grave los beneficios en lugar de su fuente, como exclusivo criterio atributivo de la potestad fiscal en el orden internacional americano; la adopción de acuerdos bilaterales para evitar la doble imposición, afirmando en ellos, el principio de la fuente, y definiendo con claridad el concepto; y que cuando el país de origen del capital siga el criterio de gravar las rentas obtenidas por sus residentes o nacionales en otro país (renta mundial), la exención de impuestos acordada por este último, sea reconocida en el primero, mediante tratados que establezcan el derecho de acreditar contra los impuestos a pagar en éste, los gravámenes declarados por el país de la inversión (*tax sparing clause*);

❖ **las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario**, celebradas en Montevideo en 1956, que recomendaron la adopción en la legislación interna de cada uno de los países, o en los tratados que eventualmente pudieran suscribir, del principio de la fuente, por oposición al del domicilio y de la nacionalidad, como criterio atributivo de exclusiva potestad fiscal en el orden internacional;

❖ **la XII Conferencia Interamericana de Abogados**, reunida en Panamá en 1963, que recomendó las siguientes medidas: que los países otorgantes de incentivos tributarios, destinados a fomentar las inversiones extranjeras, establezcan en sus respectivas legislaciones, disposiciones conducentes a asegurar la efectividad de los mismos, y a evitar su aprovechamiento por el fisco en el país inversor; que los países que se conviertan en exportadores de capital, adopten el sistema del descuento impositivo por impuestos exonerados por los países latinoamericanos (*tax sparing clause*), como medida para facilitar la integración de la política y las estructuras tributarias, y el fomento del desarrollo económico y social del hemisferio, de conformidad con los postulados fundamentales de Alianza para el Progreso;

❖ **las Cuartas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario**, que tuvieron lugar en Buenos Aires en 1964, en la que se hicieron las siguientes proclamas: que cuando existan diferencias de legislación que provoquen la doble imposición internacional, los países exportadores de capital deben reconocer un crédito por concepto de impuestos pagados en los países de la fuente y por impuestos exonerados por éstos con fines de incentivo del desarrollo económico y social (*tax credit* y *tax sparing clause*); que mientras no se adopte el principio de la fuente o de los correctivos mencionados, las exoneraciones que concedan los países importadores de capital, deben estar condicionadas a la circunstancia de que ellas constituyan un efectivo beneficio para los contribuyentes; y que en todos los sistemas en que se adopte el sistema de renta mundial, deben reconocerse los créditos correspondientes a los impuestos abonados o exonerados en el país de la fuente en la forma establecida en los precedentes;

❖ **el Concejo Económico y Social de las Naciones Unidas**, por medio de su **Resolución número 1273 (XLIII)**, de 4 de agosto de 1967, creó el Comité de Expertos, al que le encomendó investigar los medios para facilitar la conclusión de acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en proceso de desarrollo, sobre bases aceptables para ambos grupos de países, distintos de los previstos para el primer grupo. Sin embargo, este comité adoptó como base de sus tareas, el proyecto de Convención Modelo de la OCDE, preparado por expertos de países con un nivel de desarrollo igual y que descansa sobre el principio de la imposición en el país de la residencia del titular de los beneficios impositivos, no adecuado para las condiciones de los países en vías de desarrollo;

❖ **la Resolución número 1430 (LVI)**, de 6 de junio de 1969 del **Consejo Económico y Social de la ONU**, en la que autoriza la continuación de los trabajos del Comité de Expertos, recuerda su resolución 486 B (XVI), de 9 de julio de 1953, en que recomienda que el principio del país fuente se aplique como el sustento de los acuerdos fiscales;

❖ **las Sextas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario**, celebradas en Punta del Este (Uruguay), en 1970, recomendaron la adopción del principio de la imposición territorial del país en que se generan los beneficios impositivos (principio de la fuente o territorialidad) con independencia de la nacionalidad, el domicilio y la residencia del titular; y

❖ **las Séptimas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario**, efectuadas en Caracas en 1975, resolvieron: ratificar las recomendaciones anteriores sobre la adopción del principio de la imposición territorial del país en que el cual se generan los ingresos impositivos (principio de la fuente o del territorio), con prescindencia de la nacionalidad, el domicilio y la residencia del titular, como base prioritaria de imposición, no sólo por sus virtudes intrínsecas, sino por ser el más apropiado para lograr el fomento internacional de las transferencias de capitales y de tecnología, con fines del desarrollo social y económico; declarar que la fuente de las rentas analizadas en esas jornadas debe localizarse en base criterios técnicos⁵⁷; declarar que las rentas precedentes deben ser gravadas previa deducción de los gastos necesarios para obtenerlas y conservar la fuente productora, de acuerdo con las reglas comunes que rijan para las reglas comunes de la misma naturaleza, obtenidas en el país; recomendar la celebración de tratados internacionales con los países desarrollados, inspirados en el principio de fuente; declarar que la política de incentivos debe estar formulada por los países en desarrollo de acuerdo con la apreciación discrecional de sus necesidades convencionales; declarar que el tratamiento impositivo de las sociedades vinculadas debe seguir las reglas generales aplicables a las sociedades independientes; y establece para el caso de pago de intereses, regalías y asistencia técnica, que el país fuente

Es así, como los cuatro sistemas aconsejables para prevenir o atenuar la doble imposición lo constituyen el descuento por impuestos exonerados y la exención de rentas obtenidas en el exterior, el crédito por impuestos pagados en el extranjero y el descuento por inversiones al exterior.⁵⁸

En este momento, sólo tenemos una disposición que regula la situación relativa a la doble imposición, pero limitada a nivel internacional, y en relación con las remesas al exterior. En efecto, en virtud del artículo 61 de la Ley del Impuesto de la Renta⁵⁹, faculta a la Administración Tributaria para eximir, total o parcialmente, a los agentes de retención o de percepción del impuesto, cuando se compruebe que no se les confiere deducción alguna en los países en que actúan o residan. No obstante que la norma está redactada como una facultad, la norma se aplica como ordenatoria, y lo único que se requiere es hacer la solicitud para su reconocimiento.

Por su parte, en el proyecto de reforma fiscal, expresamente en los artículos 91 a 95 se establece provisiones para evitar la doble imposición tanto local como internacional.⁶⁰ Así el artículo 91 regula la exención para evitar la doble imposición interna: dividendos y ganancias de patrimonio de fuente interna, de manera que el impuesto aportado en el caso de los dividendos, el que

autorice, por considerar necesario para su desarrollo tecnológico, que el impuesto debe ser siempre establecido como una retención a la empresa que recibe estos pagos.

⁵⁸ *Ibidem.* pp. 179 a 190.

⁵⁹ **ARTICULO 61.- Casos especiales para tratar utilidades en Costa Rica.**

En el caso del gravamen sobre las utilidades, dividendos y participaciones sociales, intereses, comisiones, gastos financieros, patentes, regalías, reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros de toda clase, a que se refiere el artículo 59 () de esta ley, la Administración Tributaria queda facultada para eximir total o parcialmente del impuesto, cuando las personas que deban actuar como agentes de retención o de percepción del impuesto, o los propios interesados, comprueben, a satisfacción de la Administración Tributaria, que los perceptores de tales ingresos no les conceden crédito o deducción alguna en los países en que actúen o residan, por el impuesto pagado en Costa Rica, o cuando el crédito que se les concede sea inferior a dicho impuesto, en cuyo caso solamente se eximirá la parte no reconocida en el exterior.*

() (Así reformado tácitamente por la ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que al correr la numeración traspasó el antiguo 54 al actual 59)*

No procederá eximir del gravamen a que se refiere el párrafo anterior, cuando las rentas mencionadas no se graven en el país en que actúen o residan sus perceptores con un impuesto sobre la renta similar al que establece esta ley."

(Así modificada su numeración por el artículo 1° de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 56 al actual),

⁶⁰ Informe de mayoría, del 9 de diciembre del 2003, de la Comisión Especial Mixta que tiene como objetivo principal la búsqueda de soluciones estructurales al desequilibrio de las finanzas públicas, a través de la promoción de un pacto fiscal que involucre a todos los sectores de población en la solución al problema del déficit fiscal en la búsqueda de nuevas

los recibe los acredita como parte de su renta global, sin embargo se le acredita como impuesto ya pagado el mismo porcentaje que la empresa pagó de impuesto sobre la renta sobre el dividendo otorgado; el artículo 2 regula la deducción para evitar la doble imposición internacional, de la siguiente manera:

"1.- Cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, en forma directa o a través de un establecimiento permanente o una sucursal, se deducirá de la cuota íntegra, el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto. El importe a deducir en ningún caso podrá exceder de la cuota íntegra que en Costa Rica correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio costarricense.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según sus disposiciones.

2.- De igual forma, se incluirán en la base imponible las rentas que dieron origen al impuesto satisfecho en el extranjero, aun cuando no fuese plenamente deducible.

3.- Para efectos de determinar la menor de las cantidades a que se refiere el apartado 1 de este artículo, en caso de que el sujeto pasivo haya obtenido en el período impositivo varias rentas del extranjero, la deducción se realizará agrupando las procedentes de un mismo país salvo las rentas de establecimientos permanentes, que se computarán aisladamente por cada uno de ellos.

4.- Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra, podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los tres años inmediatos y sucesivos. "

En el artículos 93 del proyecto, se regulan las deducciones para evitar la doble imposición económica internacional, cuando el ingreso provenga de dividendos y ganancias patrimoniales de fuente extranjera, derivado de sujetos pasivos residentes en Costa Rica; en el artículo 94 la exención de la renta generada por dividendos y ganancias patrimoniales de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio costarricense; y en el artículo 95, la exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

H.- Exenciones e inmunidad:

Es otro de los supuestos en los cuales hay una inexistencia de la obligación tributaria, o la no incidencia de la misma, que genera una prohibición para el legislador de establecer normas tributarias respecto de determinados sujetos por disposición constitucional⁶¹ o tratado de derecho internacional, que en este sentido, vienen a delimitar la potestad tributaria reconocida al Legislativo.

En este sentido, no es unánime el parecer respecto de la bondad y oportunidad de esta práctica. Al respecto, resulta ejemplarizante el caso de la Constitución brasileña⁶², que contiene una norma de esta índole, la cual ha sido duramente criticada, bajo la consideración de estimarse que más bien crearía una confusión del instituto con el de las exoneraciones, en este caso, del grado máximo (constitucional), teniéndose en cuenta que operan en niveles distintos.

De tal suerte, que el régimen de inmunidades se convierte en uno de excepción

⁶¹ Situación que no se da en nuestro sistema jurídico, ya que no existe disposición constitucional que establezca la exoneración tributaria respecto de ningún funcionario público o sujeto pasivo.

⁶² Artículo tercero de la Enmienda número 9 al artículo 203: "*Ningún impuesto gravará directamente los derechos de autor, ni la remuneración de profesores y periodistas, exceptuándose de la exención los impuestos generales.*" Citado por VALDÉS COSTA, Ramón. Curso de Derecho Tributario. Editorial Temis, S.A. Bogotá. Colombia. Tercera Edición. 2001. pp.382 y 383.

tributaria, en tanto regula los beneficios que se les otorgan a algunos funcionarios, única y exclusivamente con criterio funcional, esto es, condicionado y supeditado al ejercicio de determinados puestos públicos, como lo son el Presidente de la República, Vicepresidentes, Magistrados del Poder Judicial y Tribunal Supremo de Elecciones, diputados y agentes diplomáticos; por cuanto implica una excepción a la aplicación igualitaria del ordenamiento jurídico común, de modo que sólo pueden ser establecidas en la Constitución Política o por el Derecho Internacional aplicable en nuestro país, tal y como lo ha considerado la jurisprudencia de la Sala Constitucional⁶³:

*"En el artículo 8° se viola el principio constitucional de que las inmunidades, por implicar excepciones a la aplicación igualitaria del ordenamiento jurídico común, sólo pueden ser las establecidas por la propia Constitución o por el derecho internacional aplicable en la República, pero nunca a favor de funcionarios de orden interno"*⁶⁴;

"No es posible para la Sala hacer un análisis constitucional del tema, si no se hace en los tratados vigentes una estructuración clara y expresa al respecto. Valga acotar que el punto tiene relevancia constitucional, ya que las inmunidades y privilegios pueden ser verdaderas derogaciones del principio de igualdad ante la ley, o en su caso, de acceso a la jurisdicción, que sólo son constitucionales si se fincan en motivos razonables de interés común".⁶⁵

Al tenor de estas consideraciones, ninguna disposición legal de orden tributaria puede desarrollar ni otorgar más allá de los principios y regulaciones contenidos en los artículos 7, 19, 33, 68, 121 inciso 14), 140 incisos 3) y 18) de la Constitución Política; de donde la ley no puede conceder este tipo de privilegios a funcionarios del orden interno, y mucho menos a particulares; tal y como se ha manifestado con anterioridad la jurisprudencia constitucional⁶⁶ al analizar la constitucionalidad del procedimiento establecido para el juzgamiento de los miembros de los Supremos Poderes, indicó que los fueros o

⁶³ En este sentido, ver sentencias número 0502-91, de las 12:00 horas del 7 de marzo de 1991; número 0256-92, de las 16:00 horas del 4 de noviembre de 1992; número 4638-96, de las 09:03 horas del 6 de setiembre de 1996, y número 4640-96, de las 09:09 horas del 6 de setiembre de 1996.

⁶⁴ Sentencia número 0502-91, supra citada.

⁶⁵ sentencia número 6440-96, supra citada.

⁶⁶ En sentencia número 00428-93, de las 15:12 horas del 27 de enero de 1993; y en el mismo sentido, la número 01072-93, de las 15:33 horas del 25 de febrero de 1993, y la número 06933-95, de las 15:18 horas del 19 de diciembre de 1995.

inmidades de que gozan algunos funcionarios se justifican únicamente en razón de los cargos que ocupan, que se concede en razón del órgano que representa, y no de la persona, y que constituye un privilegio especialmente regulado en la propia Constitución Política.

"IIIo.- Nuestra legislación en materia de juzgamiento de Miembros de los Supremos Poderes sigue un criterio funcional, no personal, según el cual por razones de interés político, se protege la investidura del sujeto, para garantizar la continuidad del servicio público y evitar interrupciones inoportunas que podrían causar mayores daños al interés público, que las producidas por la no investidura del hecho atribuido, además que se reconoce su existencia para garantizar la independencia y el equilibrio entre Poderes del Estado frente a una eventual extralimitación judicial.

[...]

Vo.- Aparte de las razones de conveniencia política, continuidad en el servicio público e independencia que se explican supra, la tesis que se sustenta, se fundamenta también en el artículo 11 de la Constitución, según el cual los funcionarios públicos son plenamente responsables por los actos que realicen en el ejercicio del cargo, aún de tipo penal, en la medida que son simples depositarios de la autoridad, estando sujetos a ella y no por encima de ella. Gran parte de la credibilidad de nuestro sistema político se apoya en este principio y de su respeto dependerá en gran medida el equilibrio democrático de nuestra nación."

De lo anterior, debemos entender que este régimen especial de inmidades y privilegios se da para la protección del órgano que representan y de la función pública que realizan estos funcionarios, y que confiere y reconoce, tanto el derecho interno como el internacional, mientras se ocupe el cargo; por lo que, la cesación del cargo conlleva la de las responsabilidades y privilegios a él anejos.

El mismo principio de la funcionalidad de los privilegios e inmidades es el que opera para los que se reconocen a los agentes diplomáticos. Es la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, aprobada mediante Ley número 3394, de 21 de setiembre de 1964, la que establece los principios generales para su aplicación, en la que se considera cuál debe ser el comportamiento del Estado y sus agentes diplomáticos en sus vínculos con

terceros Estados y dentro de ese Estado. Este régimen de inmunidades y privilegios es de naturaleza eminentemente funcional, en tanto se otorga **-única y exclusivamente-** para el garantizar el ejercicio de las funciones propias de los agentes diplomáticos y miembros de misiones internacionales en el Estado receptor, como medida para facilitar el traslado de un país a otro:

*"Además esa normativa internacional también responde a principios lógicos y prácticos en el sentido de que los beneficios no pueden ser para los nacionales porque estos no se han desplazado de ningún otro país ni tienen la mismas dificultades que los extranjeros sin residencia permanente que so lo han hecho. Y si las razones anteriores no bastan también debe tenerse presente que de acuerdo con el orden jurídico internacional vigente en nuestro país, tales inmunidades y privilegios se conceden no en beneficio o provecho de las propias personas o individuos sino con el propósito de garantizar el desempeño eficaz de las funciones y el interés de la organización internacional (ver artículo V. sección 20 de la Convención sobre Prerrogativas e inmunidades de las Naciones Unidas, ratificado por Decreto-Ley de 11 de octubre de 1949 y en el mismo sentido el Preámbulo de la Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas, aprobado por Ley número 3394, de 24 de setiembre de 1964)."*⁶⁷

Por tal motivo, es que consideramos que en nuestro sistema es más apropiado identificar esta figura (de la inmunidad fiscal) con el régimen establecido respecto de las misiones diplomáticas, como consecuencia de las obligaciones contraídas por los Estados Partes que suscribieron el Tratado de los Tratados Internacionales, o Tratado de Viena, que en el artículo 34 exonera a los funcionarios diplomáticos de *"todos los impuestos y gravámenes personales, reales, nacionales, regionales o municipales"*

Respecto de la constitucionalidad de esta inmunidad, la Sala Constitucional⁶⁸ consideró:

"VIII.- Sobre el régimen de inmunidades y exenciones y la

⁶⁷ Sentencia de la Sala Constitucional número 0256-92, supra citada.

⁶⁸ En este sentido, ver sentencia número 7298-98, de las 16:09 horas del 13 de octubre de 1998, y reiterada en la número 2000-4527, de las 14:45 horas del 31 de mayo del 2000.

personalidad jurídica del Consejo. El Convenio establece, en su anexo, que tanto el Consejo (ahora Organización) como sus delegados, funcionarios y peritos ad hoc gozan de una serie de facilidades para el desempeño de sus funciones, tales como inmunidad penal, exención de registro aduanero, protección de sus bienes y de su domicilio contra actos de autoridad, etc. Igualmente, le confiere a la Organización personalidad jurídica. Sobre un caso similar al que se analiza, esta Sala dijo en sentencia número 7292-98, de las dieciséis horas con nueve minutos del trece de octubre de mil novecientos noventa y ocho determinó, respecto de las ventajas que pueden ser válidamente otorgadas a los representantes de organizaciones de este tipo:

«SOBRE LA CREACIÓN DE LA OFICINA SUBREGIONAL:

El que el Estado costarricense suscriba convenios con organismos internacionales, a la luz de los artículos 140 inciso 10), 121 inciso 4) y 7 de la Constitución Política, es perfectamente válido. De hecho, las funciones que la Oficina realizará, de carácter científico en el campo de la meteorología, con el objeto de propiciar la cooperación internacional en esta materia, en nada contravienen el texto ni el espíritu de la Ley Fundamental. El hecho de que se le conceda personalidad jurídica a la Oficina Subregional mediante el convenio, dado el requisito de su ratificación, respeta íntegramente los preceptos constitucionales sobre la materia.

SOBRE EL OTORGAMIENTO DE EXONERACIONES: El Convenio establece una serie de exoneraciones fiscales y aduaneras otorgadas a la Organización Meteorológica Mundial (artículos 13, 14, 15 y 16), así como a los representantes de los países miembros de la Organización (artículo 17) y a sus funcionarios no costarricenses ni residentes en el país (artículo 22). De la misma forma, se eliminan restricciones de carácter monetario a la Organización, a los representantes de los países miembros y a los funcionarios de la Oficina Subregional. Las anteriores exenciones no contradicen el texto

constitucional. El Estado costarricense aceptó limitar su espectro de actuación en materia tributaria en relación con la Organización, los representantes de los Estados miembros de la misma y sus funcionarios no costarricenses ni residentes en Costa Rica. Por ley se pueden crear tributos y por ley o por acto de eficacia superior a la Ley se puede exceptuar su aplicación, lo que en el presente caso ocurre. Las exenciones tributarias dichas no son aplicables a los nacionales ni a los residentes en Costa Rica, lo cual es perfectamente válido, a la luz del texto constitucional. La exención de las restricciones propias de política monetaria son plenamente razonables, toda vez que, por su naturaleza, estos organismos y sus funcionarios requieren de una amplia facilidad en la compra y venta de divisas en forma expedita, por lo que imponerle las mismas limitaciones monetarias del derecho común puede hacer nugatoria su participación. Tampoco las exoneraciones planteadas transgreden de forma alguna las reglas instituidas por el Protocolo de Adhesión de Costa Rica al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT). Dicho convenio establece una serie de restricciones a la política proteccionista de los Estados en materia comercial y aduanera, permitiendo la excepción en casos de países que, por su bajo nivel de desarrollo económico, requieran de una cierta protección para que su producción nacional no se vea lesionada. Las exenciones acordadas son parte de un acto voluntario del Estado de Costa Rica, el cual está aceptando disponer de su derecho de protección arancelaria en favor de la Organización, sus representantes y funcionarios, lo cual en nada lesiona el libre comercio, pues más bien tiende al desgravamiento de ciertas mercancías en casos concretos.

SOBRE LA CONCESIÓN DE INMUNIDADES: *El Acuerdo prevé una serie de inmunidades parciales y de plena jurisdicción a la Organización, a sus funcionarios y a los representantes de los Estados miembros (artículos 9, 18, 19 y 22 del texto del Convenio). Estas*

excepciones son propias del régimen de los funcionarios de las misiones diplomáticas y de los otros organismos especializados de las Naciones Unidas con sede en el país. No quebrantan la Soberanía Nacional ni la potestad punitiva estatal, no contradicen, pues, las reglas de la Constitución vigente.»

Estamos en la especie en una situación similar a la antes citada. Las facilidades reconocidas por el Estado costarricense mediante su adhesión al Convenio son comunes a las dadas a otros organismos internacionales y misiones diplomáticas radicadas en el país, y el hecho de ser autorizadas por la Asamblea Legislativa en el legítimo ejercicio de sus potestades discrecionales como agente del pueblo soberano les da la validez necesaria. No descubre la Sala, respecto de este punto vicio de inconstitucionalidad alguno."

Por función diplomática se entiende la establecida en el artículo 3 de la citada Convención Internacional:

"1. Las funciones de una misión diplomática consisten principalmente en:

- a) representar al Estado acreditante ante el Estado receptor;*
- b) proteger en el Estado receptor los intereses del Estado acreditante y los de sus nacionales, dentro de los límites permitidos por el derecho internacional;*
- c) negociar con el gobierno del Estado receptor;*
- d) enterarse por todos los medios lícitos de las condiciones y de la evolución de los acontecimientos en el Estado receptor e informar sobre ello al gobierno del Estado acreditante;*
- e) fomentar las relaciones amistosas y desarrollar las relaciones económicas, culturales y científicas entre el Estado acreditante y el Estado receptor.*

2. Ninguna disposición de la presente Convención se interpretará de modo que impida el ejercicio de funciones consulares por la misión diplomática."

Estos privilegios se establecen en los artículos 24, 26, 29, 31, 34, 36 y 37 de esa Convención internacional, y comprenden la inviolabilidad de los documentos, archivos de la misión, dondequiera que se hallen; la libertad de circulación y de tránsito en el territorio

del Estado receptor para todos los miembros de la misión; la inviolabilidad de la correspondencia oficial; no retención ni revisión de la valija diplomática; el respeto de la persona del agente diplomático; inviolabilidad de la sede de la misión diplomática y de la residencia particular del agente diplomático; inmunidad de la jurisdicción penal del Estado receptor, y de la jurisdicciones civiles y administrativas en determinados casos; **excepción tributaria de los derechos y aranceles que perciba la misión por actos oficiales; excepción de todos los impuestos y gravámenes personales o reales, nacionales, regionales o municipales para el agente diplomático; ingreso de objetos destinados al uso oficial de la misión, destinados al uso personal del agente o los miembros de su familia con excepción de todo gravamen aduanero;** régimen que se hace extensivo a los miembros de la familia del agente diplomático, siempre que no sean nacionales del Estado receptor.

Es claro que este régimen tiene su ámbito de aplicación, según se anotó anteriormente, por cuanto su razón de ser es el efectivo ejercicio de la función diplomática. Por ello, no cubre determinadas actividades, como las profesionales o comerciales en provecho propio del agente diplomático, tal y como se establece en los artículos 38 y 42 de la Convención de Viena. En este sentido, la doctrina afirma que el Estado extranjero no tiene un derecho, en ejercicio de su personalidad de sujeto derecho internacional, para realizar directamente actividades de índole comercial dentro del territorio nacional, actividad en la que no puede gozar de la inmunidad que el derecho internacional le reconoce para realizar "*actos jure gestionis*"; ya que el Estado goza de inmunidad únicamente para realizar "*actos jure imperii*", la cual no puede desempeñarse para realizar actividades comerciales en un tercer país.

II. TIPOS DE EXONERACIONES Y DESGRAVACIONES TRIBUTARIAS.

A.- Tipos de exoneraciones tributarias.

1.- Exención subjetiva, objetiva y mixta:

Se ha estimado que la tipología más importante de los beneficios fiscales, y más concretamente las exoneraciones tributarias, atienden al carácter subjetivo, objetivo o mixto de las mismas.⁶⁹

Así, por **exención subjetiva** debe entenderse la que atiende a la condición del contribuyente, sea, la que se otorga a ciertas o determinadas categorías de personas, no obstante encontrarse en los supuestos fácticos de la imposición en la relación definida por la ley para que esa obligación pudiera producirse a cargo de ellas.⁷⁰

En su dictamen C-181-1983, de 9 de junio de 1983, la Procuraduría General de la República define la exención subjetiva de la siguiente manera:

"[...] no se originan en materia, hecho, situación o acto que se exonera, sino que están referidas a personas o entidades que poseen ciertas condiciones especiales o que se encuentran dentro de determinadas situaciones de excepción, motivo por el cual el legislador confiere un trato preferente, eximiéndoles del pago del tributo."

En nuestro ordenamiento, el artículo 3 de la Ley del Impuesto de la Renta, número 7092, establece los sujetos exentos del tributo, con la siguiente redacción:

"ARTICULO 3º.- Entidades no sujetas al impuesto

a) El Estado, las municipalidades, las instituciones autónomas y semiautónomas del Estado que por ley especial gocen de exención y las universidades estatales.⁷¹

⁶⁹ MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. Derecho Tributario. Estudio sobre la jurisprudencia tributaria. Editorial Civitas, S.A. Madrid. España. Primera edición. 1985. p. 218.

⁷⁰ SAINZ DE BUFANDA, F. Op. Cit. Citado por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p. 244.

⁷¹ Reformado tácitamente por la ley No.7722 de 9 de diciembre de 1997, que sujeta a las instituciones y empresas públicas que señala, al pago del impuesto sobre la renta; en virtud de la cual se sujeta al pago del impuesto de la renta a las siguientes instituciones autónomas del Estado y empresas del Estado: Instituto Costarricense de Electricidad, Radiográfica Costarricense, Sociedad Anónima, Compañía Nacional de Fuerza y Luz, Junta Administrativa de Servicios Eléctricos de Cartago, Empresa de Servicios Públicos de Heredia, Banco Central de Costa Rica, Banco Crédito Agrícola de Cartago, Banco Nacional de Costa Rica, Banco de Costa Rica, Banco Popular y de Desarrollo Comunal, Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, Instituto Nacional de Seguros, Fábrica Nacional de Licores, Refinadora Costarricense de Petróleo, Junta de Administración Portuaria y de Desarrollo Económico de la Vertiente Atlántica, y el Instituto Costarricense de Puertos del Pacífico. La base imponible es la producción de excedentes originados en cualquier fuente costarricense, durante el período fiscal. Se advierte que el pago del impuesto de la renta de estas instituciones no puede repercutir en las tarifas de los servicios públicos que prestan.

b) Los partidos políticos y las instituciones religiosas cualquiera que sea su credo, por los ingresos que obtengan para el mantenimiento del culto y por los servicios de asistencia social que presten sin fines de lucro.

c) Las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas, de conformidad con la Ley N° 7210 del 23 de noviembre de 1990.

ch) Las organizaciones sindicales⁷², las fundaciones, las asociaciones declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo, siempre y cuando los ingresos que obtengan, así como su patrimonio, se destinen en su totalidad, exclusivamente para fines públicos o de beneficencia y que, en ningún caso, se distribuyan directa o indirectamente entre sus integrantes.

d) Las cooperativas debidamente constituidas de conformidad con la Ley N° 6756 del 5 de mayo de 1982 y sus reformas.

e) Las asociaciones solidaristas.

f) La Sociedad de Seguros de Vida del Magisterio Nacional, la Caja de Ahorro y Préstamos de la Asociación Nacional de Educadores y la Corporación de Servicios Múltiples del Magisterio Nacional.

g) Las asociaciones civiles que agremien a pequeños o medianos productores agropecuarios de bienes y servicios, cuyos fines sean brindarles asistencia técnica y facilitarles la adquisición de insumos agropecuarios a bajo costo; buscar alternativas de producción, comercialización y tecnología, siempre y cuando no tengan fines de lucro; así como, sus locales o establecimientos en los que se comercialicen, únicamente, insumos agropecuarios. Además, los ingresos que se obtengan, así como su patrimonio, se destinarán exclusivamente para los fines de su creación y, en ningún caso, se distribuirán directa o indirectamente entre sus integrantes. (Así reformado por el artículo 15 de la ley No. 7293 de 31 de marzo de 1992)."

En relación con la exención que opera respecto del Estado y sus instituciones, debe considerarse que más bien se trata de otra figura tributaria, la confusión⁷³, toda vez que el Estado no está exento de sus propios tributos, sino que su situación en la parte activa de la relación jurídica tributaria le impide estar a la vez en ambos lados de la relación jurídica tributaria, "por lo que no tiene mayor sentido técnico-jurídico el que el Estado se le confiera la exención de pagos de sus propios impuestos."⁷⁴ Por tal motivo, la inclusión del Estado en los entes exentos de un tributo estatal no puede tener una finalidad protectora o promotora de la gestión estatal, sino más bien de otra índole.⁷⁵

En este sentido cobra especial interés la sujeción del Estado a los tributos locales.

En el proyecto de reforma fiscal –supra citado en este trabajo–, en el artículo 73⁷⁶ se prevén las siguientes exoneraciones subjetivas, bajo la denominación de "exenciones", que

⁷² Exención que se reitera en el párrafo primero del artículo 336 del Código de Trabajo, en tanto dispone: "Las organizaciones sociales que se constituyan legalmente estarán exentas de cubrir los impuestos nacionales o municipales que pesen sobre sus bienes y serán personas jurídicas capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones."

⁷³ Forma de extinción de la obligación tributaria, prevista en el artículo 29 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que consiste en la identidad del sujeto activo en el sujeto pasivo, por un traslado de bienes o de derechos: "Hay extinción por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos afectos al tributo, quede colocado en la situación del deudor." El caso típico opera en las expropiaciones, en que el Estado adquiere libre de todo gravamen y de todo impuesto.

⁷⁴ MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. Op. Cit. p. 218.

⁷⁵ En este sentido, es importante señalar la consideración que dio a este punto la Procuraduría General de la República, registrada en el dictamen C-356-83, de 20 de octubre de 1983, en los siguientes términos:

"a) El Estado (Gobierno Nacional) se encuentra exento del pago del impuesto cualquiera sea su naturaleza o beneficiario de los mismos; sin necesidad de ley alguna que así lo disponga.

b) Las Instituciones Autónomas, excepto disposición legal en contrario, deben pagar al Estado tanto impuestos como servicios prestados por éste; y

c) El Estado, siempre que no exista disposición legal en contrario, debe igualmente pagar los servicios que le presten las Instituciones Autónomas."

Tales conclusiones se fundaron principalmente: en lo que respecta al punto a) en la aceptación del principio de inmunidad fiscal; en lo que se refiere al punto b) porque no obstante el carácter unitario de la personalidad del Estado el fraccionamiento de las oficinas creado por las exigencias de los distintos servicios da lugar a otros tantos entes con autonomía completa y capacidad, tanto bajo el aspecto negocial, como bajo el procesal, que los habilita como sujetos independientes de la obligación tributaria; porque la aceptación del principio de inmunidad fiscal respecto a tasas que económicas descentralizadas introduce elementos de orden dentro de una buena práctica administrativa y contable; porque la práctica legislativa en punto a gravamen o exoneración de impuestos y servicios con respecto a las Instituciones de mayor grado de descentralización de la sensación de apartarse en este particular del principio de inmunidad fiscal o tributaria del Estado al establecer en forma expresa cuando se exoneran las entidades autónomas o semiautónomas de los mismos; en lo que respecta al punto c) aparte de las razones invocadas al fundamentar el punto b) porque no parece justo que los gastos del Estado, que deben estar a cargo de todos los administrados, deban en los casos de algunos servicios que se dan al Gobierno Nacional estar a cargo de un número limitado de personas que son los usuarios del servicio de que se trate en cuyo perjuicio operaría el mayor costo del servicio como un impuesto indirecto.

⁷⁶ "ARTÍCULO 73. - Exenciones

Estarán exentos del impuesto:

1.- El Estado, las municipalidades, los entes públicos no citados en el inciso c del artículo 71 y el Banco Central de Costa Rica.

2.- Los partidos políticos y las instituciones religiosas de cualquier credo, por los ingresos que reciban para el mantenimiento del culto y por los servicios sociales de asistencia que presten sin fines de lucro.

prácticamente tiene el mismo contenido del artículo 3 de la Ley del Impuesto de la Renta; con pocas innovaciones, pero de trascendencia:

- en el inciso 6 se exonera a todas las entidades autorizadas y operadoras de pensiones –ya no sólo la del Magisterio Nacional–,

- en el inciso 8, el fideicomiso sin fines de lucro creado para la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda mediante el artículo 6 de la Ley número 7044, de 29 de setiembre de 1986;

- en el inciso 10, los fideicomisos creados por el Instituto Nacional de Fomento Cooperativo, al tenor de el inciso s) del artículo 157 y artículos 158 de la Ley número 4179, de 22 de agosto de 1968; y

3.- Las sociedades acogidas al régimen de zona franca, de conformidad con la Ley N° 7210, de 23 de noviembre de 1990, y sus reformas, sin perjuicio de lo establecido en la disposición modificatoria especial contenida en el artículo 142.

4.- Las asociaciones solidaristas y sindicatos.

5.- Las fundaciones y asociaciones civiles declaradas de utilidad pública mediante decreto ejecutivo por el Poder Ejecutivo, siempre y cuando los ingresos que obtengan, así como su patrimonio, se destinen en su totalidad, a los fines públicos, sean de beneficencia, culturales o ambientales, y que en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre sus integrantes. Se entenderá que existe distribución indirecta cuando se realicen pagos por transacciones que no resulten razonables por no corresponder a valores normales de mercado, lo cual podrá ser valorado por la Administración Tributaria. No gozarán de esta exoneración las rentas provenientes de operaciones mercantiles, distintas a sus fines estatutarios. No obstante, si menos del cincuenta por ciento (50%) de los ingresos totales de la entidad provienen de aportes gratuitos de los miembros o donaciones, la exoneración no aplica tampoco a las operaciones mercantiles que estén acordes a los fines estatutarios.

6.- Las entidades autorizadas y las operadoras de pensiones referidas en el artículo 2 inciso f) de la Ley de Protección al Trabajador, N° 7983 de 16 de febrero del 2000 y sus reformas,, en cuanto a las rentas provenientes de los valores en los cuales inviertan los recursos de los fondos, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 72 de dicha Ley.

7.- Las asociaciones civiles, siempre que sean de pequeños y medianos productores agropecuarios de bienes y servicios relacionados exclusivamente con la actividad agropecuaria, según calificación que haga la Administración Tributaria mediante resolución en consulta con el Ministerio de Agricultura y Ganadería y el Consejo Asesor de las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES), cuando corresponda.

8.- El fideicomiso sin fines de lucro, creado mediante el artículo 6 de la Ley N° 7044, de 29 de septiembre de 1986, Ley de Creación de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda, en cuanto a las rentas provenientes de los valores en los cuales invierta sus recursos.

9.- El Sistema de Pensiones y Jubilaciones del Magisterio Nacional, regulado mediante Ley N° 7531 de 10 de julio de 1995 y sus reformas, en cuanto a las rentas provenientes del mercado financiero a que se refiere el apartado 1 inciso a del artículo 38 de esta Ley, en los cuales invierta sus recursos.

10.- Los fideicomisos creados por el Instituto Nacional de Fomento Cooperativo, dentro del marco de lo dispuesto por el artículo 158 vigente y el inciso s) del artículo 157, de la Ley N° 4179 de 22 de agosto de 1968 y sus reformas.

11.- Las sociedades participantes en fondos de inversión, en cuanto a los rendimientos provenientes de los títulos con que participan en fondos de inversión de los regulados por la Ley Reguladora del Mercado de Valores N° 7732 de 17 de diciembre de 1997 y sus reformas, así como las ganancias patrimoniales procedentes de esos títulos.

Para gozar de las exenciones otorgadas en este artículo los sujetos descritos deberán cumplir, al igual que cualquier sujeto pasivo, con los deberes formales tributarios, particularmente, con el deber de declarar y con el suministro de información sobre sus actividades con terceros; asimismo, la exención no implica que no sean sujetos a fiscalizar por la Administración Tributaria. La Administración Tributaria reglamentará la forma en que deberá cumplirse con los deberes formales.

12.- La Sociedad de Seguros de Vida del Magisterio Nacional, La Caja de Ahorro y Préstamos de la Asociación Nacional de Educadores, la Corporación de Servicios Múltiples del Magisterio Nacional y la Junta de Pensiones y Jubilaciones del Magisterio Nacional."

- en el inciso 11, las sociedades participantes en fondos de inversión, en cuanto a los rendimientos provenientes de los títulos con que participan en fondos de inversión de los regulados por la Ley Reguladora del Mercado de Valores, número 7732, de 17 de diciembre de 1997, y las ganancias provenientes de esos títulos.

Por **exención objetiva**, atendemos a los supuestos en que el beneficio fiscal se otorga en virtud de alguno de los aspectos del hecho sujeto, en su vertiente objetiva; esto es, o a su *elemento temporal*, esto es por un plazo determinado, o a su *elemento espacial* (jurisdicción o territorio), o atendiendo a la *faceta material del hecho imponible*. También puede establecerse considerando el *aspecto cuantitativo del supuesto gravado*.^{77/78}

Han sido definidas de la siguiente manera:

*"se inscriben en supuestos de sujeción a gravamen y se establecen en consideraciones a objetivos socio-económicos que así se propician o estimulan al servicio de la política económica general; constituyen pues, una excepción al régimen general del respectivo tributo, que opera como instrumento al servicio de fines de utilidad pública o de interés colectivo (no subjetivo)."*⁷⁹

La doctrina califica un supuesto más dentro de esta categoría, la **exención mixta**, que se integran de una forma combinada de elementos de las anteriores, de manera que participan de la exención objetiva, en tanto exoneran de la carga tributaria a determinados hechos, actividades y/o situaciones; y de la exención subjetiva, si opera respecto de determinados sujetos. Es decir, se trata de exenciones que precisan de un dato subjetivo para su determinación, pero que no es suficiente para la aplicación de la norma de

⁷⁷ Que desarrollaremos a continuación, al comprender el supuesto del mínimo exento.

⁷⁸ Para analizar las exenciones objetivas en el ordenamiento tributario español consultar la obra de los juristas españoles CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; FERREIRO LAPATZA, Juan José; QUERALT, Juan Martín; PÉREZ ROYO, Fernando; TEJERIZO LÓPEZ, Juan Manuel. Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Dieciochoava edición. Madrid. Barcelona. España. 2002. pp. 587 y 589.

⁷⁹ ALBIÑANA. Derecho Financiero y Tributario. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. 1979. p. 461. Citado por MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. Op. Cit. p. 220.

protección fiscal, si no va acompañada del cumplimiento de requisitos objetivos. En otros términos, se trata de exenciones que operan respecto de ciertas actividades de unos sujetos determinados, con lo cual se combinan los elementos estructurales de las anteriores categorías.^{80/81}

En dictamen C-306-85, de 26 de noviembre del 1985, estimó que la exención tributaria reconocida a los ex-funcionarios del Servicio Exterior de la República, que por retiro del cargo regrese al país, condicionado al uso del vehículo por parte del funcionario en los seis meses anteriores.

Por tal circunstancia, normalmente se dan respecto de los tributos de tráfico patrimonial, que ofrecen la combinación de elementos materiales y personales, que se señalan como motivación de la exención.

2.- Simples y complejas:

Atendiendo a la estructura del hecho exento, como una modalidad del hecho generador, LOZANO SERRANO⁸² señala que las exenciones pueden ser de dos tipos: con presupuesto de hecho simple; o con presupuesto de hecho complejo.

Las primeras –exenciones con presupuesto de hecho simple–, se caracterizan porque su nacimiento se da cuando se realizan determinadas circunstancias objetivas o subjetivas ya

⁸⁰ Sainz de Bufanda rechaza esta tercera categoría. Para él se trata de una especie de la exención objetiva, al recaer sobre hechos. SAINZ DE BUFANDA, F. Op. Cit. Citado por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p. 245.

⁸¹ Un ejemplo de lo anterior lo constituye la sentencia del Tribunal Supremo español, de 7 de octubre de 1984, al considerar:

"Que una vez sentada la circunstancia positiva del hecho imponible debe rechazarse frente a ella la aplicación a los locales a que nos venimos refiriendo, de la exención establecida en el apartado c), del número 1, del artículo 63 del ya citado Decreto 3520/1976, toda vez que el hecho de que las Cajas de Ahorro tengan carácter benéfico, no es suficiente para determinar la aplicación de la aludida exención por cuanto, como ya se ha declarado por esta Sala en las Sentencias anteriormente citadas de 10 de febrero y 5 de noviembre de 1983, en las que, repetimos, se contemplan unos supuestos prácticamente idénticos al ahora enjuiciado, es además necesario que la actividad ejercida en los locales en cuestión tenga las características especiales exigidas en el precepto regulador de la exención, y que son que los locales de que se trate se utilicen para actividades culturales, sociales o deportivas; es decir, la exención que venimos estudiando no se reconoce en consideración subjetiva a la entidad gravada, propietaria de aquéllos, sino con la necesaria exigencia adicional del ejercicio en el local de unas concretas actividades que no se realizan, ello es evidente según ya dejamos sentado en el considerando precedente, en los locales que son objeto de este proceso."

⁸² Citado por TORREALBA NAVAS, Adrián. Op. Cit.

presentes en la definición general del hecho generador, que el legislador considera como dignas de un trato favorable: así, en un impuesto cuyo hecho generador es la obtención de renta mediante la realización de una actividad lucrativa, la norma de exención "escoge" **algunos** de los sujetos que realizan dicha actividad y los exonera o, bien, escoge **algunas** actividades lucrativas (digamos, las turísticas) y las exonera. Explica así el profesor español LOZANO SERRANO la esencia de este tipo de exención:

*"... el hecho exento consiste siempre en una determinada modalidad del hecho imponible. Modalidad cualificada porque en su realización -de entre todas las variedades posibles que éste tiene de llevarse a cabo- concurren aquellas circunstancias que la ley de exención ha entendido legitimadoras de una disparidad de trato, y en atención a las cuales ha definido y deslindado los supuestos exentos del resto de supuestos incluidos en el presupuesto de hecho del tributo."*⁸³

Las segundas –exenciones con presupuesto de hecho complejo-, además de identificar determinados supuestos del hecho generador que dan lugar a la exención, prevén un hecho **externo** al hecho generador, llamado por la doctrina **hecho legitimador**. Así, la exención es el resultado de la **suma** del supuesto previsto en el hecho generador y el hecho legitimador.⁸⁴

"[...] podemos observar, sin embargo, que frecuentemente el ordenamiento asocia la exención a hechos que aparentemente nada tienen que ver con el hecho imponible del tributo. Piénsese, por ejemplo, en los numerosos supuestos en que determinadas inversiones conllevan exenciones de tributos, dando lugar a formulaciones del hecho imponible en las que toda o parte de la capacidad económica gravada se considera exenta en virtud de la inversión [...]"

*"[...] Nos encontraríamos así ante exenciones cuyo presupuesto de hecho no está constituido por un solo hecho -el propio hecho imponible del tributo- sino por la conjunción de éste con otro distinto, ajeno a él, que aparece como **hecho legitimador o justificativo de la exención**, y en el cual se condensan los*

⁸³ Ídem.

⁸⁴ LOZANO SERRANO, p.55. Citado por TORREALBA NAVAS, Adrián. Op. Cit.

principios de justicia, los fines de política económica o, en general, las necesidades sociales a cubrir, que fundamentan la exención. La ley, pues, tipificaría la conexión entre esos dos hechos y le atribuiría como consecuencia jurídica la exención, de forma que ésta sólo podría producirse como resultado global de ambos."

Si la exención tiene como efecto principal, como expusimos, el no nacimiento de la obligación tributaria, estamos ante exenciones con presupuesto de hecho **simple**, el hecho generador se verifica en su modalidad exenta y, por tanto, no nace la obligación tributaria. Cuando estamos ante exenciones con presupuesto de hecho **complejo**, se pueden dar las siguientes posibilidades:⁸⁵

- ❖ Que el hecho **legitimador** deba realizarse antes de que se ocurra la modalidad exenta del hecho generador. En ese caso, la exención no ha nacido aunque se realice el hecho **legitimador**, pero tampoco la obligación tributaria. Si se da la modalidad exenta del hecho generador pero no se había realizado el hecho **legitimador**, no nace la exención y, por tanto, nace plenamente la obligación tributaria.
- ❖ Que el hecho legitimador deba realizarse **después** de que ocurra la modalidad exenta del hecho generador. En tal caso, aun cuando se realice la modalidad exenta del hecho generador, la exención no nace aún, pues falta que se realice el hecho legitimador. No obstante, la obligación tributaria queda, sujeta a una situación jurídica **interina**, carente de **firmeza**, de modo que, en la medida en que el hecho legitimador llegue a realizarse, **desaparece** del mundo jurídico.⁸⁶

B.- Técnicas desgravatorias.

La técnica legislativa prevé otros mecanismos desgravatorios que tienen como un efecto atenuador, reductor o incluso supresor del gravamen. Entre éstas técnicas se pueden citar las siguientes: Estas técnicas son las deducciones

⁸⁵ *Ibíd.*

⁸⁶ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Op. Cit.*, pp. 76-79.

1.- Mínimo exento:

El mínimo exento ha sido entendido doctrinalmente como la no tributación de una determinada cantidad por estar destinada, inefablemente, a la atención de las necesidades mínimas vitales, de manera que se conceptualizan como la posibilidad jurídica de excluir de la tributación, aquellos supuestos relativos a una figura impositiva concreta, caracterizados por no alcanzar en su valoración económica, un límite determinado.⁸⁷

Se trata de excepcionar de la obligación tributaria los recursos mínimos vitales del individuo, sea las cantidades mínimas imprescindibles para la subsistencia de los contribuyentes, y que representan una utilidad mínima para éstos; cuya técnica legislativa se manifiesta con el recorte o delimitación de un haz de relaciones sujetas al hecho imponible. También se ha considerado como el límite cuantitativo, por encima del cual comienza la obligación de contribuir, sea, a partir de un determinado nivel de vida.

De tal suerte, existen unos bienes (riqueza o parte de la renta) que ha de quedar excluida del gravamen, por tratarse de supuestos básicos, primarios o vitales para los sujetos pasivos.⁸⁸

Por tal motivo, es que los mínimos exentos responden a una exigencia de justicia tributaria, en tanto constituyen manifestación del principio de la capacidad económica del contribuyente⁸⁹; que se constituye en la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria, de manera que se fundamenta en motivaciones sociales, en la consideración de la negación de la capacidad de pago del contribuyente. Así, al ser indispensable que el objeto del tributo exprese no sólo la aptitud genérica para contribuir, sino también la aptitud específica para soportar la carga tributaria, de manera que resulta absolutamente lógico considerar la eximente del pago en aquellos supuestos en que no existe esa capacidad económica de pago.

⁸⁷ MARTÍNEZ PINSÓN, Juan. Op. Cit. p. 32.

⁸⁸ Ídem. p. 34.

⁸⁹ PÉREZ ROYO, Fernando. Op. Cit. p. 35.

Consecuentemente, también resulta adecuado estimar su fundamentación en principios constitucionales, al motivarse en la necesidad de la intervención estatal a fin de garantizar la parte esencial de la dignidad humana:

*"Sencillamente, el Estado no debe quitarle al ciudadano aquello que tiene que darle cuando le falta. Por consiguiente, existe en este sentido, una unidad constitucional de valores entre el derecho de asistencia y el derecho fiscal."*⁹⁰

El análisis de la naturaleza jurídica del mínimo exento no es fácil, toda vez que dependerá en cada caso en particular, de manera que puede tenerse como una norma de "no sujeción" en aquellos casos en que se sustente verdaderamente en la capacidad contributiva del contribuyente. Se tendrán como normas exonerativas cuando actúan como verdaderas excepciones técnicas que buscan adecuar la norma tributaria a exigencias de justicia.⁹¹ De manera que cuando actúen de manera general, deben tenérsele como verdaderas normas de no sujeción. Así, la doctrina reconoce tres situaciones jurídicas distintas⁹² respecto de estas normas:

a.- una no sujeción de aquellos casos afines al del presupuesto de hecho que no alcanzan una determinada cuantía, que no se califica como una exoneración, en tanto se constituye en una determinación del hecho imponible, porque se genera la obligación de contribuir cuando se excede el límite cuantitativo establecido, motivo por el cual más propio es hablar de un mínimo no sujeto;

b.- como una exención de hechos imponibles, cuyo aspecto cuantitativo del elemento objetivo no supere determinado límite, de manera que para gozar de la exención, se **requiere no alcanzar este nivel fijado en la norma**; una vez superado el ingreso límite, se configura la obligación tributaria; y

c.- como una exención, de cualquier caso, **de una cantidad establecida por la norma**, de manera que si el aspecto cuantitativo del elemento objetivo del hecho imponible no alcanza

⁹⁰ JOACHIM LANG. El Tribunal Constitucional federal de 3 de noviembre de 1982 y la reforma de la tributación familiar. HPE. número 94. 1985. p. 427. Citado por MARTÍNEZ PINSÓN, Juan. Op. Cit. p. 33.

⁹¹ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. La exención tributaria. Op. Cit. p. 50. Citado por MARTÍNEZ PINSÓN, Juan Arrieta. p. 35.

⁹² Ídem. p. 35.

el límite, no nace la obligación de contribuir; y si por el contrario, la supera, la base imponible se reducirá en una cantidad fijada. Esta exención corresponde al mínimo exente en sentido estricto, y en definitiva se trata de una exención objetiva.

En todo caso, la articulación del supuesto como mínimo exento o como no sujeción, dependerá de la diferente configuración de la norma tributaria, sea, de cómo se defina el hecho imponible.

En nuestro ordenamiento jurídico costarricense, las normas del mínimo exento están dispuestas como verdaderas normas de no sujeción, toda vez que no puede estimarse esa renta como disponible, de manera que no puede estimársele como parte del hecho imponible, mediante dos disposiciones, la primera, de aplicación a los contribuyentes que trabajan en forma liberal (independiente), y la segunda, para aquellos que tengan una relación laboral de dependencia, sea los artículos 15 inciso c) punto i. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, número 7092, en relación con el 33⁹³ inciso a) del mismo cuerpo legal, que disponen textualmente:

"Artículo 15.- Tarifa del impuesto. A la renta imponible se le aplicarán las tarifas que a continuación se establecen.

El producto así obtenido constituirá el impuesto a cargo de las personas a que se refiere el artículo 2° de esta Ley.

(...)

c) A las personas físicas con actividades lucrativas se les aplicará la siguiente escala de tarifas sobre la renta imponible:

i) Las rentas de hasta ¢ 1.434.000,00 anuales, no estarán sujetas al impuesto."^{94/95}

⁹³ Los tramos de renta establecidos en los incisos a), b) y c) de este numeral, fueron modificados por artículo 1° del Decreto Ejecutivo número 31375, del 08 de setiembre del 2003.

⁹⁴ Así modificado por artículo 2° del Decreto Ejecutivo N° 31376 de 08 de setiembre de 2003.

⁹⁵ La norma establece la escala de la tarifa del impuesto de la renta por ingreso generado por actividad lucrativa, en los siguientes términos:

"ii) Sobre el exceso de ¢ 1.434.000,00 anuales y hasta ¢ 2.142.000,00 anuales, se pagará el diez por ciento (10%).

iii) Sobre el exceso de ¢ 2.142.000,00 anuales y hasta ¢ 3.573.000,00 anuales, se pagará el quince por ciento (15%).

"Artículo 33.- Escala de tarifas. El empleador o el patrono retendrá el impuesto establecido en el artículo anterior y lo aplicará sobre la renta total percibida mensualmente por el trabajador. En los casos de los incisos a), b) y c) del artículo anterior lo aplicará el Ministerio de Hacienda y, en caso del inciso ch) de este mismo artículo, todas las demás entidades públicas o privadas, pagadoras de pensiones. La aplicación se realizará según la siguiente escala progresiva de tarifas:

a) Las rentas de hasta ¢323.000,00 mensuales no estarán sujetas al impuesto."⁹⁶

Hay otra manifestación en los mínimos exentos, y es la posibilidad de deducir del pago del impuesto de la renta unos montos mínimos, también conceptualizados como parte de esos mínimos vitales, y que en nuestro ordenamiento están contenidos en los artículos 34 de la Ley del Impuesto de la Renta. En estos supuestos, se manifiesta como verdaderas normas de exención, toda vez que la obligación tributaria se genera, al verificarse el hecho imponible, pero se exceptúa su pago en razón de estimarse irrelevante la cuantía, que el legislador estima conveniente no gravar, en tanto disponen textualmente:

Por su parte en el artículo 34, se establece que

"Una vez calculado el impuesto, los contribuyentes tendrán derecho a deducir de él, a título de crédito, los siguientes rubros⁹⁷:

i) Por cada hijo, la suma de seiscientos diez colones (¢610,0) mensuales, siempre que:

iv) Sobre el exceso de ¢ 3.573.000,00 anuales y hasta ¢ 7.160.000,00 anuales, se pagará el veinte por ciento (20%).

v) Sobre el exceso de ¢ 7.160.000,00 anuales, se pagará el veinticinco por ciento (25%)."

⁹⁶ La norma continua disponiendo:

"b) Sobre el exceso de ¢ 323.000,00 mensuales y hasta ¢ 485.000,00 mensuales, se pagará el diez por ciento (10%).

c) Sobre el exceso de ¢ 485.000,00 mensuales se pagará el quince por ciento (15%)."

-Sea menor de edad.

-Esté imposibilitado para proveerse su propio sustento, debido a incapacidad física o mental.

-Esté realizando estudios superiores, siempre que no sea mayor de veinticinco años.

En el caso de que ambos cónyuges sean contribuyentes, cada hijo sólo podrá ser deducido por uno de ellos.⁹⁸

ii) Por el cónyuge, la suma de novecientos cinco colones (¢905,0) mensuales, siempre que no exista separación legal. Si los cónyuges estuvieren separados judicialmente, sólo se permitirá esta deducción a aquel a cuyo cargo esté la manutención del otro, según disposición legal."⁹⁹

La aplicación de estas normas tiene dos consideraciones importantes. En primer lugar, que cuando el contribuyente tenga dos tipos de ingresos, sea, que el que derive de una relación laboral de dependencia, y por ejercicio liberal de la profesión, solamente podrá solicitar el reconocimiento del mínimo exento respecto de uno de ellos, sea, el salario, y respecto del segundo, no procede deducción alguna. En segundo lugar, en tratándose de una pareja o cónyuges, sólo uno de ellos podrá hacer la deducción relativa al mínimo exento por concepto familiar. Ambas situaciones se mantienen en el proyecto de reforma fiscal.

En el proyecto de reforma fiscal, tramitado en la Asamblea Legislativa, bajo expediente número 14.584, cambia la definición del mínimo vital, ya no como una norma de no sujeción, sino como una reducción a la base imponible, con lo cual, bien puede tenersele como una norma exonerativa.¹⁰⁰

⁹⁷ Así reformado por el artículo 3º, inciso a), de la ley No. 7531 de 10 de julio de 1995).

⁹⁸ Así reformado por inciso j) del artículo 19 de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, número 8114, de 4 de julio del 2001, que también se contiene en el artículo 02 del Decreto Ejecutivo número 29.809, de 10 de setiembre del 2001.

⁹⁹ La norma en comentario establece la sujeción a los procedimientos establecidos por la Administración Tributaria en el respectivo reglamento de la Ley, número 18445-H, para la comprobación del monto de ingreso bruto, y cuando el contribuyente se incorpore al sistema, revisará periódicamente ese monto para mantenerle estas tarifas.

¹⁰⁰ De conformidad a la estructura de esta figura del derecho tributario, explicada anteriormente; con lo cual, se conceptualiza como una verdadera norma de definición del hecho imponible, como considera que debe ser el jurista nacional, ADRIÁN TORREALBA NAVAS.

En este sentido, el proyecto pretende aplicar las siguientes deducciones que comprenden el mínimo vital: todas sujetas a revaloración anual, con base en el índice de precios al consumidor:

- Rendimiento del trabajo ¢2.500.000.00¹⁰¹
- Mínimo vital personal¹⁰² ¢1.434.000.00
- Mínimo vital familiar¹⁰³
 - Cónyuge ¢125.000.00
 - Descendientes ¢75.000.00 por cada hijo menor
 - Ascendientes mayores de 65 años ¢75.000.00 cada uno máximo 2 personas
 - Material escolar ¢50.000.00 máx. (3) 5 a 17 años
 - Guarda y crianza ¢50.000.00 máx. (2) 5 años
 - Gastos médicos 20% máximo ¢250.000.00
 - Alquiler de vivienda 15% máximo 1 salario base
 - Intereses de compra casa igual al anterior. Los dos juntos no pueden exceder de 1 salario base

Con lo cual, se evidencia una notoria mejoría en estos rubros, al aumentarse no sólo los montos, sino también las situaciones que permiten la posibilidad de deducción del pago del impuesto de la renta.

¹⁰¹ En los términos del artículo 17.1 del proyecto, que dice textualmente:

" ARTÍCULO 17. - Reducciones generales

1. La renta neta del trabajo se reducirá en la cuantía de ¢2.500.000.00 (dos millones quinientos mil colones) anuales."

¹⁰² En el artículo 40 del proyecto.

¹⁰³ En el artículo 40 del proyecto.

Queda claro que en mismo ordenamiento las normas de los mínimos pueden configurarse como normas de no sujeción, o como normas exonerativas, en razón de la estructura en que adopten.

2.- Las que operan en la base imponible: deducciones y reducciones:

Las exenciones también pueden referirse y afectar la base imponible, al tipo de gravamen y a la propia deuda tributaria. Así, las exenciones operan tanto respecto del hecho imponible, como en el resto de los elementos cuantitativos del tributo, sea, para redefinir, indirectamente, el hecho imponible.¹⁰⁴ Así tenemos a las deducciones y reducciones que se determinan sobre la base imponible, cuyo efecto directo es la reducción de la cuantía impositiva -exención parcial- normalmente debida por los sujetos pasivos.

A este efecto, la doctrina ha diferenciado las deducciones de las reducciones, en atención al elemento sobre el que opera la exoneración, esto es, sobre el momento en que opera la misma. Así, las deducciones son respecto de la base imponible; y las reducciones sobre la base liquidable:

"(...) cabe distinguir una base imponible de una base liquidable o, si esta terminología no es adecuada, puede distinguirse dos momentos en la determinación de la base que sirva para distinguir dos distintos criterios de valoración de la misma. «En un primer momento -llamémosla base imponible- se procederá a valorar -objetivamente-, a medir el elemento material del hecho imponible; en su segundo momento, a cuyo resultado puede llamársele -si se quiere- base liquidable, se operaría una nueva valoración de la medición anterior, atendiendo a elementos subjetivos, es decir, a circunstancias que recayeron en el sujeto realizador del hecho imponible que motivaran una reducción de la base, como ocurre en los impuestos subjetivos. »"¹⁰⁵

¹⁰⁴ MARTÍNEZ PISÓN, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 49. En igual sentido, ver HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. 251 y siguientes.

¹⁰⁵ CORTÉS DOMINGUEZ. Ordenamiento Tributario Español. p. 451. Citado por MARTÍNEZ DE PISÓN. Op. Cit. pp. 67 y 68.

De manera, que esta es la segunda diferencia entre estas figuras, que las reducciones operan atendiendo al sujeto pasivo, para adecuar el gravamen a la capacidad económica del mismo, como ocurre con los mínimos exentos (previamente analizados)¹⁰⁶. En todo caso, no existe diferencia alguna, desde el punto de vista del efecto reductor, que operen sobre la base imponible o sobre la base liquidable, en tanto minoran la magnitud sobre la que aplicará el tipo del gravamen; aun cuando las deducciones se den respecto de los gastos necesarios para producir la renta, y la reducción persigan una más exacta medición de la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

En todo caso, debe hacerse la advertencia de que tendrán el carácter de normas exonerativas, únicamente aquellas deducciones y reducciones que operan sobre la estructura del hecho imponible, es decir, en tanto lo delimitan indirectamente; de manera que no tendrán este carácter aquellas normas que no tengan la virtud de "*alterar*" el hecho imponible, ni las normas para la determinación de los sujetos pasivos, que no reduzcan la cuantía de las cuotas impositivas normalmente debidas a los obligados. De manera que, es precisamente su no incidencia en la delimitación del propio hecho imponible o del repertorio de los sujetos pasivos del impuesto, lo que permite diferenciar estas desgravaciones del concepto de exención, objetiva o subjetiva. En este sentido, es cuestionable la deducción como exoneración de las donaciones que realicen las empresas a instituciones públicas, en los términos previstos en el inciso q) del artículo 8 de la Ley del Impuesto de la Renta.

Es innegable la necesaria congruencia que debe existir entre el hecho imponible y la base imponible, en tanto la segunda prescribe la distribución de la carga tributaria, que debe estar ordenada a la capacidad económica del contribuyente. De manera que, la función cardinal del hecho imponible es la de ser el elemento de medición del hecho imponible del tributo, tanto en su aspecto material, como de los otros elementos objetivos, sea, el espacial o temporal. Ello obliga a un análisis de las deducciones o gastos deducibles, para determinar si son congruentes, lógica y jurídicamente, con el hecho imponible, y todo ello,

¹⁰⁶ Por tal motivo se ha equiparado la figura de la reducción tributaria con los mínimos exentos, en tanto se trata de mínimos exentos configurados como reducciones de la base imponible, desde el momento en que operan sobre el presupuesto de hecho a través de los elementos de cuantificación de la obligación tributaria.

a efectos de comprobar si aquéllas miden fielmente la capacidad económica puesta de manifiesto por la realización del hecho imponible.

A tal efecto, es común que en los sistemas tributarios se establezcan como gastos deducibles del pago del impuesto de la renta los que sirvan para precisar y concretar el hecho imponible, configurándolo de modo excesivamente genérico; tal y como lo hace el artículo 8 de la Ley del Impuesto de la Renta, contempla una serie de gastos deducibles, que en su párrafo final resume de la siguiente manera:

"1.- Que sean gastos necesarios para obtener ingresos, actuales o potenciales, gravados por esta Ley.

2.- Que se haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en otras disposiciones de esta Ley.

3.- Que los comprobantes de respaldo estén debidamente autorizados por la Administración Tributaria. Quedará a juicio de ésta exceptuar casos especiales, que se señalarán en el Reglamento de la presente Ley."

A tal efecto, establece como gastos deducibles, se pueden citar los más representativos en nuestra legislación nacional, todos establecidos en el citado artículo 8 de la Ley del Impuesto de la Renta¹⁰⁷:

- el costo de los bienes y servicios vendidos, tales como la materia prima, partes, piezas y servicios para producir los bienes y servicios vendidos, los combustibles, la fuerza motriz, y los lubricantes y similares, los gastos de explotaciones agropecuarias necesarios para producir la renta;

- los sueldos, sobresueldos, salarios y bonificaciones, gratificaciones, regalías, aguinaldos, obsequios, y cualquier otra remuneración por servicios personales;

¹⁰⁷ En el proyecto de reforma fiscal, se contemplan una serie de deducciones de los gastos para el pago del impuesto de la renta, en los artículos 20, 23, 43 inciso a) punto ii); y 56 en relación con el 105.

- los impuestos y tasas que afecten los bienes y servicios y negociaciones de giro habitual de la empresa;
- las primas de seguros contra incendio, robo, hurto, terremoto y otros riesgos, que se suscriban con el Instituto Nacional de Seguros;
- los intereses y otros gastos financieros pagados o incurridos por el contribuyente durante el año fiscal, directamente relacionados con el manejo del negocio;
- las deudas manifiestamente incobrables, siempre que se originen en operaciones del giro habitual del negocio y se hayan agotado las gestiones legales para su recuperación;
- las depreciaciones para compensar el desgaste, el deterioro o la obsolescencia económica, funcional o tecnológica de los bienes tangibles productores de rentas gravadas, propiedad del contribuyente;
- la obtención de pérdidas en un período fiscal¹⁰⁸;
- las cuotas patronales que se establezcan en la ley¹⁰⁹;

¹⁰⁸ Se trata de una medida que sólo se aplica a empresas industriales y agrícolas, no a las comerciales o de otra índole. Una empresa industrial que comienza operaciones puede deducir las pérdidas incurridas en un período fiscal determinado durante los siguientes 5 períodos fiscales. Sin embargo, luego de 5 años de operación, las pérdidas sólo pueden ser deducidas durante los siguientes 3 períodos fiscales. En el caso de las empresas agrícolas el término de 5 años es permanente. La amortización de las pérdidas puede hacerse en la proporción que sea a través de los períodos indicados, es decir, todo en un solo año, en tercios, etc. (así, el Oficio de la Dirección General de Tributación Directa No. 220 de 24 de febrero de 1998). Este régimen exige también que las empresas no industriales o agrícolas tengan el cuidado de amortizar sus gastos de organización no en el año que se causan, sino a lo largo de cinco años, como permite la ley. Ello porque si se aplicaran en el año que se causan, la falta de ingresos en el período organizativo llevaría a generar pérdida de operación, la cual no podría luego deducirse por la naturaleza no industrial o agrícola de la actividad. Para el autor, este régimen debe analizarse desde el punto de vista del principio de la capacidad económica objetiva, esto es, que exige tres requisitos: a) que el gravamen se reduzca a los rendimientos netos; b) **que la delimitación entre los diversos períodos impositivos o de liquidación no tenga carácter estanco (aspecto temporal, que exige el reconocimiento de las pérdidas y el no gravamen en un solo año de una riqueza que ha madurado a través de varios años)**; c) que se realice una valoración adecuada sin someter a tributación rendimientos ficticios (aspecto que exige la tributación de una riqueza efectiva). Así concluye estimando que la restricción impuesta, de no reconocer la pérdida a las empresas comerciales es inconstitucional: "*Pues bien, surge clara la respuesta al estimable lector: la restricción expuesta a la deducibilidad de pérdidas viola el derecho fundamental a contribuir según la capacidad económica.*" TORREALBA NAVAS, Adrián. Deducción de Pérdidas y Capacidad Económica. Artículo de su columna, La Nación.

¹⁰⁹ En este sentido, hay que recordar que este numeral debe completarse con la exención dispuesta en los artículos 68 a 73 de la Ley de Protección del Trabajador, sea, la deducción que se reconoce del pago del impuesto de la renta de las obligaciones patronales por concepto de las cargas sociales, sea del pago del seguro social y de la cuota de la pensión complementaria voluntaria. En ese sentido, el artículo 68 de esa ley, dispone textualmente: "***Tratamiento fiscal del Régimen Obligatorio de Pensiones Complementarias.*** Para calcular el impuesto sobre la renta y las cargas sobre la planilla, los aportes al Régimen Obligatorio de Pensiones y al fondo de capitalización laboral serán considerados gastos deducibles para determinar la renta gravable por parte del patrono, de conformidad con el Artículo 8 de la Ley del impuesto sobre la renta, N° 7092, de 19 de mayo de 1988."

- los pagos o créditos otorgados a personas no domiciliadas en el país, por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole;
- las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios o dietas que se paguen o acrediten a miembros de directorios, de consejos, u otros órganos directivos que actúen en el extranjero;
- los gastos de representación y similares en que se incurran dentro o fuera del país;
- los gastos de organización de las empresas;
- las indemnizaciones, las prestaciones y las jubilaciones;
- los gastos de publicidad y promoción, incurridos dentro o fuera del país, necesarios para la producción de ingresos gravables; y
- la deducción única sin comprobación alguna del veinticinco por ciento (25%) de los ingresos brutos de los profesionales liberales independientes y técnicos, o de los gastos en que hubieren incurrido, previa demostración ante la Administración Tributaria.

3.- Las que operan en el tipo de gravamen: gravamen tipo cero:

La base y el tipo de gravamen son los dos instrumentos que la ley utiliza como criterio de determinación de las prestaciones en los tributos variables. En el caso de la base, se pone de manifiesto la forma e intensidad de participación que en la actividad o situación tipificada como hecho imponible ha tenido el realizado de éste. Por su parte, en el tipo de gravamen, se señala la participación que tiene el acreedor -ente público- en la magnitud elegida como base.¹¹⁰

Así, el tipo de gravamen es el elemento cuantitativo de la obligación tributaria que se aplica al parámetro para determinar la cuota. Si el parámetro es una base imponible en sentido estricto -expresada en una suma de dinero-, el tipo constituye una alícuota, es decir,

¹¹⁰ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p. 264 y siguientes.

un porcentaje de dicha base.¹¹¹ Si se trata de un parámetro en sentido técnico (una magnitud no monetaria), procederá aplicar un tipo de gravamen stricto sensu, sea una suma de dinero.

De tal suerte, la ley puede graduar el gravamen a través del tipo en función de la cuantía del parámetro, como sucede en los impuestos progresivos, cuyas bases imponibles tienen un carácter desagregado. En estos casos no se está ante exenciones parciales, pues el efecto desgravatorio -si puede llamársele de esa manera- opera sobre los tramos inferiores del parámetro, no tiene carácter especial, en tanto aparece intrínsecamente unido a la naturaleza del tributo en cuestión.

Por tales motivos, las verdaderas exenciones parciales que operan a través de este elemento cuantitativo del tributo, son los tipos reducidos (por oposición a los tipos ordinarios, que constituyen la regla general).¹¹² Así, los tipos reducidos se aplican cuando se realice esa circunstancia especial que, de acuerdo con la configuración legal, acompañen al hecho imponible.

De esta forma, se manifiesta en la aplicación del tipo bonificado, en tanto puede cualificar el elemento subjetivo del hecho imponible -caso de las cooperativas y asociaciones sin fines de lucro, que en nuestro medio gozan de una exención total (artículo 3 incisos d) y g) -respectivamente- de la Ley del Impuesto de la Renta; o el elemento objetivo, como lo sería respecto de determinadas actividades comerciales o empresariales, en nuestra legislación, de la actividad turística o científica o cultural; o en su momento, los Certificados de Abono Tributario (CATS).

En este tipo de exención también es posible encontrar la exención total, ya no sólo la reducción que produce una aminoración de la carga tributaria, se conoce con el término del tipo cero. Por esta vía indirecta, los supuestos "sujetos" al tipo de gravamen cero, quedan totalmente excluidos del hecho imponible.¹¹³ En este sentido:

¹¹¹ La alícuota es de aplicación en los tributos con cuota variable expresable en dinero, y consiste en un porcentaje a aplicar sobre la base, a efecto de poder obtener la cuota. Hay dos tipos de alícuotas, **la proporcional**, que se aplica a la base, es un porcentaje único o fijo, con independencia de la base; y **la progresiva**, que es la escala o tarifa que varía a medida que lo hace la base. PÉREZ ROYO, Fernando. Op. Cit. pp. 183 y 184.

¹¹² Los tipos ordinarios son los que se aplican siempre que se realice el hecho imponible, del que nace la obligación tributaria, sin que se de al mismo tiempo, una circunstancia especial de mérito a la cual haya que aplicar un tipo de gravamen distinto. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p. 265.

¹¹³ Ídem. pp. 266 y 267.

*"el tipo de gravamen cero no encaja con la finalidad que se desprende de las dos clases de tipos a que se refiere el artículo 54 de la LGT, esto es, los de carácter proporcional o progresivo, por lo que, en puridad, no es un tipo de gravamen. En otras palabras, tanto por la propia dicción del precepto, como de su contorno sistemático, el tipo cero (...) no supone poner en práctica técnica tributaria alguna, que conduzca a la obtención de una cuota, sino antes y al contrario, el tipo cero no tiende a la imposición de gravamen alguno, sino a conseguir una dispensa en el gravamen."*¹¹⁴

Dependerá de la estructura de la norma tributaria a qué se aplique, en cada caso en concreto, para poder asimilar esta figura a la exención o a la no sujeción; aunque pareciera que es más propio afirmar, como lo hace el jurista español MARTÍNEZ LAFUENTE¹¹⁵, que desde el momento en que el tipo cero busca dispensar el gravamen, aparece su carácter de exención.

En este sentido, se ha estimado que la determinación de los supuestos respecto de los cuales nace una obligación de cuantía cero, es afirmar que no nace obligación alguna; toda vez que la inexistencia del objeto de la prestación supone la inexistencia de la obligación misma.¹¹⁶

4.- Otras figuras desgravatorias:

Por tales, se comprenden aquellas figuras del derecho tributario que tienen por efecto común, la atenuación, reducción o supresión de la obligación tributaria.

Entre éstos deben ubicarse los siguientes:

- **la inmunidad tributaria**, como forma especial de no incidencia por supresión en la Constitución Política, de la competencia impositiva o del poder de gravar, cuando se

¹¹⁴ MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. El tipo cero y las exenciones tributarias. HPE. número 84. 1983. p. 74. Citado por MARTÍNEZ DE PISON, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 80.

¹¹⁵ MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. El tipo cero y las exenciones tributarias. HPE. número 84. 1983. p. 74. Citado por MARTÍNEZ DE PISON, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 81.

¹¹⁶ FALCÓN Y TELLA, R. Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto de Sociedades. CT. número 58. 1989. Citado por MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 81.

configuran ciertos supuestos, situaciones o circunstancias previstos por el estatuto supremo. La Constitución efectúa originariamente la distribución de la competencia impositiva o del poder de gravar; al otorgar esa competencia, la condiciona, o mejor dicho, la limita declarando los casos en que no podrá ejercerse;

- **la amnistía fiscal**, entendida como la condonación o cualquier régimen legal favorable para la regularización de la situación tributaria; y

- **las devoluciones del impuesto**, logra el efecto desgravatorio de la exención -no pagar- mediante el expediente de la devolución -pago con derecho a la devolución, que surge como consecuencia de una exención, es decir, la exención se ha articulado en forma de devolución, porque el presupuesto de hecho de aquella se produce después de pagado el impuesto.

III. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS EXENCIONES.

A.- Naturaleza excepcional de la exención en el marco de los deberes constitucionales

De conformidad con el llamado principio de la universalidad de las cargas públicas, los tributos deben soportarse por todos aquellos sujetos que se encuentran dentro del supuesto contemplado por la norma; o dicho de otro modo, la disposición que crea la obligación tiene carácter general, y se aplica siempre en igual forma a situaciones jurídicas iguales. Pero existen casos contemplados por la ley tributaria en los que se quiebra el principio descrito, creándose la figura jurídica denominada exención del tributo.

Por tal motivo, se ha estimado, y con razón, que las exoneraciones tributarias constituyen verdaderas normas de excepción, y por ello, de naturaleza eminentemente excepcional respecto de dos elementos fundamentales de todo sistema tributario: el principio de la generalidad (igualdad) contenido en el artículo 33 constitucional, y en consecuencia, con la obligación o deber de contribuir, que se deriva del artículo 18 de la

Constitución Política¹¹⁷; motivo por el cual, deben fundamentarse en un verdadero interés o bien público, reconocido en aras de los principios de "*equidad, conveniencia o política económica*."¹¹⁸

Decimos que son normas de excepción, por cuanto se oponen a la regla general, en este caso, la obligación tributaria, que establece un presupuesto de hecho (hecho imponible), de manera que, no obstante estar cubierto por el presupuesto legal, en virtud del mandato legal, se exceptúa de la obligación del pago.

Sin embargo, este rasgo de *excepcionalidad* se manifestará de maneras diversas, en atención a cada caso en particular. Así, por ejemplo, los que se motiven en la capacidad económica del sujeto pasivo -caso del mínimo exento-, no debieran ser tenidas como normas excepcionales, sino más bien, como normas especiales, al estar referidas a ciertas clases especiales de personas. De manera que no en todos los supuestos puede estimarse que se trata de prerrogativas o situaciones de privilegios, de manera que en estos casos se conceptualizan como todo lo contrario, como verdaderos instrumentos

*"(...) para evitar que una excesiva uniformidad en la aplicación del tributo suponga un peligro para la realización del principio de igualdad, cuyo contenido puede entenderse precisamente como garantía de respeto a la coherencia interna del ordenamiento."*¹¹⁹

A tal efecto, se ha intentado analizar la constitucionalidad o no de las normas exonerativas a partir del interés jurídico protegido o pretendido por los beneficios fiscales, y confrontándolo con el que protege el resto del sistema tributario. Surgen así las teorías del incentivo y fomento económico; de manera que no sólo interesa la recaudación, sino también el fomento en la participación de la vida económica, y con ello, el desarrollo económico e industrial del país, con la generación de empleo, facilitar el acceso a la

¹¹⁷ Artículo 18 de la Constitución Política dispone textualmente: "*Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos.*"

¹¹⁸ ANDREOZZI, Manuel. Derecho Tributario Argentino. Tomo I. p. 200. Citado por la Procuraduría General de la República en el Dictamen C-362-84, de 19 de noviembre de 1984.

¹¹⁹ LOZANO SERRANO. La concesión de exenciones de tributos municipales. Citado por HERRERA MOLINA. Pedro Manuel. Op. Cit. p. 88.

propiedad y a los medios de producción, la modernización a través de la tecnología, así como el reconocimiento de la libertad de empresa.

No está demás señalar que estos beneficios fiscales deben establecerse conforme a la planificación y orientación que tanto políticos como legisladores plasmen en los programas de gobierno y leyes tributarias respectivas, a través de la función de dirección de la política económica y fiscal del país. A este respecto respaldamos ampliamente el criterio esgrimido por el jurista costarricense, Eduardo ORTIZ ORTIZ, al considerar que las mismas deben responder a una verdadera planificación estatal:

"Es un hecho doctrinario y positivamente reconocido que el sistema de las autorizaciones y de las órdenes discrecionales –sobre todo si conllevan incentivos- son no sólo una forma de policía sino de planificación necesarias para sujetar la iniciativa privada a fines estatales y garantizar el éxito"¹²⁰

Así, se ha estimado legítimo excepcionar el deber de contribuir con el pago de las cargas públicas, mediante el establecimiento de beneficios fiscales -entre ellos, exenciones, subvenciones, o incentivos-, cuando así lo exijan otros fines constitucionales relevantes (teoría del sacrificio).

En todo caso, se hace la advertencia de que en todos los supuestos deben aplicarse e interpretarse las normas exonerativas conforme a los preceptos y principios de orden constitucional¹²¹. De manera que será en cada caso en particular en que se pueda determinar si se está frente a una norma de *especialidad*, en que se aplican a cabalidad los principios constitucionales, o de excepcionalidad, en que no se aplican.

A este respecto, se reitera la consideración de que las exenciones no constituyen ni un derecho subjetivo, mucho menos de orden constitucional; por consiguiente, tampoco puede estimarse que constituye una libertad pública; sino todo lo contrario, debe estimarse la existencia de una verdadera obligación de

¹²⁰ ORTIZ ORTIZ, Eduardo. Propiedad y Urbanismo en Costa Rica: evolución y tendencias.

¹²¹ LOZANO SERRANO. Op. Cit. p. 44 y siguientes. Citado por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. pp. 90 y 91.

rango constitucional, la de contribuir con el financiamiento de las cargas y cometidos públicos, a través de los distintos tributos.

No debe perderse de vista que los ingresos y los gastos públicos están íntimamente relacionados, de donde, ambos responden a los fines redistributivos y de solidaridad entre todos los contribuyentes. A tal efecto resulta importante recordar el concepto de tributo, en los términos ya señalados con anterioridad por la Sala Constitucional, en sentencia número 5749-93, las 14:30 horas del 9 de noviembre de 1993:

"II. Se ha considerado que el carácter publicístico del tributo consiste en tener a éste como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público. El tributo es la prestación pecuniaria que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquél, exige de sujetos económicos sometidos a él, en virtud de su soberanía territorial. Las doctrinas publicistas explican el tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o del poder de imperio: tal es el concepto aceptado por la moderna doctrina del derecho financiero. Elemento primordial del tributo es la coerción por parte del Estado, ya que es creado por su voluntad soberana con prescindencia de la voluntad individual. Los tributos son prestaciones obligatorias y no voluntarias, son manifestación de voluntad exclusiva del Estado, desde que el contribuyente sólo tiene deberes y obligaciones. Los impuestos son una vinculación de derecho público, su imposición y fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública. El fin principal del tributo es allegar fondos al Estado, pero también se amputa parte del poder adquisitivo de los contribuyentes con fines de regulación económica como sucede en materia aduanera."

Bajo esta perspectiva, el Derecho Financiero se puede perfilar desde su concepción instrumental, sea, como el simple medio de obtener los ingresos necesarios para que los entes públicos desarrollen su actividad -sostenimiento de la actividad y estructura del

Estado, que obviamente implica un gasto público-, de donde, su acento recaerá en el interés recaudatorio de la Administración.¹²² Bajo esta óptica, el deber de contribuir con las cargas públicas se constituye en un elemento esencial, fundamentado en la solidaridad, cuyo contenido se concreta de muy diversos modos: obligación de pago, deberes formales, e inclusive, exención del tributo, cuando así lo exigen los principios de la justicia.

Es así como el tributo se constituye en un típico mecanismo de financiamiento del Presupuesto de la República de conformidad con el clasificador oficial de los ingresos del sector público costarricense, decretado por el Poder Ejecutivo mediante un decreto muy reciente (No. 31.458-H del 6 de octubre del 2003, publicado en La Gaceta del 19 de noviembre de este mismo año), que contiene una clasificación *uniforme* para prácticamente todos los posibles ingresos de que puedan disponer el Estado y sus instituciones. Así, está previsto como un ingreso corriente, que comprende los que se originan en las transacciones corrientes que realizan las entidades del sector público destinadas a incrementar el patrimonio neto. Algunos provienen de la *potestad tributaria* del Estado, son de carácter obligatorio y se caracterizan por no guardar proporción con el costo de los servicios prestados. Otros provienen de la venta de bienes y servicios, por el cobro de derechos administrativos y rentas asociadas a la propiedad de factores productivos. Incluye los ingresos de carácter tributario, contribuciones sociales, ingresos no tributarios¹²³ y transferencias corrientes.

En este sentido, los incentivos tributarios, con todas sus particularidades, se constituyen en un mecanismo de la actividad financiera, en tanto aún cuando es fácil distinguir las normas exonerativas de las subvenciones -ambas normas tributarias dentro de la gran categoría de los incentivos fiscales-, en tanto el otorgamiento o reconocimiento de

¹²² En forma coincidente se manifiestan los autores CARDOSO DA COSTA, J.M.; GARCÍA-AÑOVEROS, J.; KIRCHHOF, P. y RODRÍGUEZ-BEREIJO, A., en su obra *Garantías Constitucionales del Contribuyente*. Edición Financiera Tirant lo blanch. Valencia. España. 1998, p. 27. "El poder de imposición del Estado está, por tanto vinculado a un ordenamiento jurídico que garantiza, a quien esté en condiciones de adquirir, una actividad adquisitiva con posibilidades de éxito: en la colectividad jurídicamente organizada, sea, la existencia de una organización denominada Estado."

¹²³ Dentro de los ingresos tributarios que se contemplan -a manera de ejemplo- podemos citar aquellos *sobre los ingresos y utilidades* (de personas físicas y jurídicas, sobre dividendos e intereses de títulos valores, sobre bancos y entidades financieras), *sobre la propiedad* (de bienes inmuebles y muebles, sobre el patrimonio, sobre traspasos de bienes), *sobre bienes y servicios* (impuesto general sobre las ventas y selectivo de consumo, sobre la producción de ciertos bienes, sobre el consumo de servicios -de hospedaje, transporte, diversión, etc.- y sobre licencias profesionales y comerciales), *sobre el*

las primeras implican un no ingreso a los fondos públicos, y las segundas implican una erogación (o gasto) pública, esto es, un desplazamiento o disposición patrimonial por parte de la Hacienda Pública a la hora de otorgarlas; y en tal sentido, debe registrarse en el presupuesto de la República; en ambas realidades la Hacienda Pública sufre un sacrificio, toda vez que son conceptualizadas como gasto público, con las consecuentes acciones de control por parte del Derecho Presupuestario.¹²⁴

La estructuración del sistema tributario debe hacerse con fundamento en el respeto de los principios constitucionales, sea, generalidad o igualdad, capacidad de económica, progresividad, legalidad y jurisdicción, de tal suerte que

*"El reparto de la carga tributaria debe inspirarse en criterios substanciales de justicia indicados en la Norma constitucional, pero el fundamento de los tributos está en la existencia del gasto público, cuyo sostenimiento debe distribuirse entre los ciudadanos."*¹²⁵

Así, la inclusión del deber constitucional de contribuir con las cargas públicas sólo adquiere su verdadera dimensión, al definirse su ámbito y competencia; constituido precisamente por todo el marco conceptual que deriva de las normas superiores (normas y principios constitucionales), entre las que tienen especial prevalencia el reconocimiento de la dignidad humana (desarrollo de la personalidad), bajo el que se enmarca la conformación del Estado Social de Derecho¹²⁶ -y por ende, de los derechos fundamentales-, en virtud de los cuales se obliga al ineludible deber de solidaridad política, económica y social.

comercio exterior y las transacciones internacionales (a las importaciones, a las exportaciones, por uso de terminales portuarias, por salida al exterior, derechos consulares, etc.) y los correspondientes al *pago de timbres* y especies fiscales.

¹²⁴ En este sentido es importante anotar que los beneficios fiscales deben registrarse en el presupuesto de la República como gastos públicos.

¹²⁵ CARDOSO DA COSTA, J.M.; GARCÍA-AÑOVEROS, J.; KIRCHHOF, P. y RODRÍGUEZ-BEREIJO, A. Op. Cit. p. 92.

¹²⁶ La jurisprudencia constitucional ha derivado del artículo primero de la Constitución Política el principio democrático, que inspira toda la gestión estatal, de manera que resuelve de la manera más favorable al individuo las relaciones que se desarrollen entre los particulares y el Estado. En este sentido, entre otras, ver sentencias de la Sala Constitucional número 0678-98, 6470-99 y 2003-3475.

Así, son elementos constitutivos¹²⁷ del deber de solidaridad el sacrificio de un interés individual, la ausencia de una contraprestación directa y el fin de un interés colectivo, sea, el sostenimiento de los gastos que afectan a toda la colectividad.

En atención al principio de solidaridad es que se hace exigible el sacrificio de los intereses de los más favorecidos en beneficio de los más desamparados, a fin de promover condiciones favorables para el progreso social y económico, lo cual redundaría en una mejor y adecuada distribución de la riqueza, en los términos previstos en el artículo 50 de la Constitución Política, en tanto ordena, que el "*Estado promoverá el adecuado reparto de la riqueza*". Esta norma en modo alguno puede estimarse que constituye una norma programática, sino todo lo contrario, de ella se deriva una verdadera obligación -de orden constitucional- para la Administración Tributaria en atención a la estructuración del sistema tributario, sea, sustentado en los principios de justicia, generalidad y equidad, y la capacidad económica del contribuyente. Así,

"la contribución pública constituye una única relación jurídica pluri-real que abraza conjuntamente al ente público y a todos los contribuyentes *uti singuli* y que está formada por la combinación del deber de contribuir, común y divisible entre todos los interesados en el funcionamiento del ente público, con el derecho individual de cada contribuyente a que la contribución se reparta y se cumpla según la respectiva cuota."¹²⁸

B.- Los principios constitucionales en materia de exenciones tributarias.

Los principios tributarios constituyen normas con evidente carácter normativo, y en ese entendido, no deben tenerse como simples normas programáticas, sino como verdaderas normas operativas superiores de las que derivan obligaciones y deberes concretos para los Poderes del Estado (Legislativo, Ejecutivo y Judicial) en general, y para la Administración

¹²⁷ MOSCHETTI, F. Las exenciones fiscales como "normas-límite" susceptibles de interpretación analógica, en HPE, número 86. 1984. p. 324 y siguientes. Citado por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p. 93.

¹²⁸ VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. Notas sobre el gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda Pública. En REDF, número 3. 1974. p. 538. Citado por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p 94.

Tributaria, en particular. De tal suerte que estos principios se constituyen en el límite de la potestad tributaria del Estado.

En nuestro sistema no están expresamente contenidos ni en la Constitución Política, ni en normas de carácter legal, por lo que su derivación y conceptualización debe derivarse de una interpretación sistemática e integral de las normas y principios constitucionales en relación con lo que la doctrina ordena; como lo ha hecho la jurisprudencia constitucional, así por ejemplo en sentencia número 5749-93, supra citada:

"Así, para ser constitucionales, los tributos no deben desnaturalizar otros derechos fundamentales, la Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación, por lo que no se puede permitir una medida de Tributación que vaya más allá de lo razonable y proporcionado. El impuesto es un medio de política económica, que debe armonizarse con el gasto público y la coyuntura económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular. La ordenación de los impuestos debe basarse en los principios de generalidad y equitativa distribución de las cargas públicas. La aplicación del principio de igualdad, se refiere a la proporcionalidad de los impuestos, debiendo ser las cuotas desiguales para producir sacrificios iguales, de manera que exista una igualdad relativa respecto de la capacidad de pago, es decir, debe considerarse la capacidad económica del sujeto que debe pagar. Si la Constitución en su artículo 45 establece que la propiedad es inviolable, y en su artículo 40 que nadie será sometido a pena de confiscación, es indudable que el tributo no puede ser tal que haga ilusorias tales garantías. Lo que debemos entender por "parte sustancial de la propiedad o de la renta", es algo que no puede establecerse de manera absoluto; el componente de discrecionalidad o de razonabilidad debe valorarse en cada caso concreto, de manera circunstancial, según las necesidades de hecho, las exigencias de tiempo y lugar, y la finalidad económico-social de cada tributo. Pero sí se puede establecer como principio, que se considera confiscatorio el gravamen que exceda la capacidad económica o financiera del contribuyente, o bien, si el impuesto absorbe [sic]

una parte sustancial de la operación gravada, y corresponderá al Juez, en cada caso, analizar estas circunstancias, que serán, lógicamente, variables, y lo correcto es analizar esas situaciones en forma concreta. "

Asimismo, en sentencias número 1830-99 y 2000-04261, de las 16:39 horas del 17 de mayo del 2000 de la Sala Constitucional, respecto de la positivación de los principios tributarios constitucionales se consideró:

"II.- EL PODER TRIBUTARIO.- El llamado «Poder Tributario»-*potestad soberana del Estado de exigir contribuciones a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción o bien conceder exenciones- **no reconoce más limitaciones que las que se originan en la propia Constitución Política.** Esa potestad de gravar, es el poder de sancionar normas jurídicas de las que se derive o pueda derivar, la obligación de pagar un tributo o de respetar un límite tributario y **entre los principios constitucionales de la Tributación, se encuentran inmersos el Principio de Legalidad o bien, Reserva de Ley, el de la Igualdad o de isonomía, de Generalidad y de No Confiscación.** Los tributos deben emanar de una Ley de la República, no crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos, deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstas en la ley y no solo a una parte de ellas y debe cuidarse de no ser de tal identidad, que viole la propiedad privada (artículos 33, 40, 45, 121 inciso 13 de la Constitución Política).-*"

Es importante resaltar que los principios de la imposición no constituyen solamente el producto de la doctrina filosófica y económica en el esfuerzo para lograr la justicia de los impuestos, sino también que son el resultado de la propia supremacía de los principios constitucionales en la materia impositiva.¹²⁹

Asimismo, resulta importante la adecuación a través de una comparación de otras legislaciones, caso de la española, en la que, en el artículo 31 de su Constitución Política, expresamente los prevé en los siguientes términos:

¹²⁹ JARACH, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Abeledo-Perrot. Segunda Edición. Buenos Aires. Argentina. 1996. p.315.

"1. 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.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley."

La doctrina ha clasificado los principios tributarios¹³⁰ en atención a los criterios materiales para la determinación de la carga tributaria (entre los que ubica los siguientes la capacidad económica, la generalidad o igualdad, progresividad, no confiscatoriedad, y los principios de justicia material del gasto público}), y los formales, que atienden a la forma en que los tributos se producen (legalidad y reserva de ley, normas de distribución territorial y el respeto a las fuentes normativas).

Por la importancia que tienen en la materia en estudio, se analizarán a continuación los principios que tienen relación con las normas exonerativas.

C.- Análisis de los principios constitucionales:

1.- Exención y principio de capacidad económica

El principio de la capacidad económica se constituye en el sustento de la definición del modelo de distribución de la carga tributaria, en virtud del cual se exige la contribución conforme a la riqueza del contribuyente, de manera que con ese contenido, actúa como instrumento para la aplicación de los restantes principios tributarios.

¹³⁰ PÉREZ ROYO, Fernando. Op. Cit. pp. 34 y 35.

Este principio tiene tres significados fundamentales. En primer lugar, es el fundamento o razón de ser (*la ratio*) que justifica el hecho mismo de contribuir, y del cumplimiento del deber constitucional; y en ese entendido, se constituye en el elemento indisociable de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente el tributo. En este sentido, "*se genera la obligación de contribuir porque se tiene la capacidad económica para soportar el gravamen tributario, y en consecuencia, pagar*"¹³¹; o lo que es lo mismo, es "*la aptitud para ser sujeto pasivo de obligaciones impositivas.*"¹³² En este sentido, es que la carga impositiva se establece sin consideración alguna al sujeto, al atender únicamente al criterio económico, a sus fuentes de riqueza¹³³, de donde la capacidad económica se constituye en la aptitud para contribuir.

En segundo lugar, *se constituye en la medida, razón o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos, y en consecuencia, como límite del legislador en el ejercicio del poder tributario; toda vez que se contribuye según la riqueza que se tiene. Obviamente, este elemento debe reflejarse en el hecho imponible, y en los elementos esenciales que determinan la cuantificación de los tributos.*

Y en tercer lugar, como programa u orientación del legislador en el ejercicio de ese poder tributario dentro del objetivo de redistribución de la renta o de realización de la igualdad material -ya no sólo formal- a que debe tender todo sistema tributario, sobre todo en el marco de un Estado Social de Derecho. En este sentido, es dable consideración que en razón del contenido de este principio, es que aparece vinculado con los otros principios tributarios materiales, tales como el de generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, en lo tocante a la realización de un sistema tributario justo, sea, en el que se establezca un adecuado reparto de la carga tributaria, y por ende, de la riqueza.^{134/135}

¹³¹ CARDOSO DA COSTA, J.M.; GARCÍA-AÑOVEROS, J.; KIRCHHOF, P. y RODRÍGUEZ-BEREIJO, A. Op. Cit. p. 158.

¹³² Dictamen C-365-83, de 20 de octubre de 1983, de la Procuraduría General de la República.

¹³³ Ídem. p. 28.

¹³⁴ En este sentido, llama la atención que en el sistema Federal Alemán, en que su Constitución Política no prevé expresamente este principio tributario, lo ha identificado a partir del principio fundamental del de igualdad. PÉREZ ROYO, Fernando. Op. Cit. p. 35.

¹³⁵ En este sentido, el Tribunal Constitucional Español consideró: "*La igualdad que se proclama en el artículo 31.1 de la Constitución va íntimamente enlazada al principio de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta*

Esto se logra a través de índices objetivos, que demuestren la realidad de la capacidad económica de los contribuyentes; de manera que, al tiempo, que se contribuya al financiamiento de las cargas públicas, también exista un reconocimiento de las condiciones mínimas de desarrollo, como sucede con el mínimo exento o reducciones tributarias, en que precisamente se exceptiona del pago del tributo en razón, precisamente de la falta de capacidad de pago; en los términos señalados con anterioridad por la Sala Constitucional, en sentencia número 5749-93, supra citada:

"A juicio de la Sala, el tributo es conforme a los artículos 18 y 121 inciso 13 de la Constitución, sobre todo a partir de la sentencia 2197-92 de las catorce horas treinta minutos del once de agosto de 1992, en la que indicó que un impuesto sobre la producción, no podría resultar, por el sólo hecho de su promulgación, contrario a la Constitución Política. Pero como excepción que modifica, sin ninguna excepción jurídica, la base imponible a los efectos de hacer pagar más y en forma desproporcionada a una sólo [sic] persona o actividad, resulta contrario a los principios antes señalados y al de razonabilidad de la norma, como parámetro de constitucionalidad. Lo fundamentalmente legítimo es que las personas paguen impuestos en proporción a sus posibilidades económicas, en otras palabras, uno de los cánones del régimen constitucional tributario es justamente, que cada uno contribuya para los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva o económica."

Se analizan a continuación los diversos tipos de exoneraciones que tenemos en nuestro ordenamiento, que tienen relación directa con este principio:

a.- Del mínimo exento:

La existencia de un consumo individual mínimo pone de manifiesto una situación económica patológica, a la que el Estado debe poner remedio, bien corrigiendo un posible defecto en el funcionamiento del mecanismo de distribución de la riqueza, a través del

desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta." Sentencia del 20 de

sistema de precios y salarios, el acceso al trabajo con una adecuada remuneración, o través de la posterior distribución, a través de la prestación de servicios públicos.

En este sentido, es claro que el sustento o fundamento de la obligación de contribuir se genera en el principio de solidaridad, la promoción del bien común, y el acceso universal al uso común de los bienes. De manera que, si la función esencial del Estado radica en promover el bien común o interés general, entendido como las condiciones que permitan el pleno desarrollo de la persona humana, ello exige la prestación de los servicios públicos, además de las actuaciones específicas de tipo económico-social, tales como las subvenciones, mantenimiento de los precios políticos, inversiones, etc. Obviamente, la contribución a estos servicios y cargas públicas no puede limitarse al interés particular o individual, en tanto se subordina al principio de solidaridad, sea, la contribución se subordina al interés general.

Así, el mínimo exento, se encuentra plenamente justificado en el respeto del principio de capacidad económica

*"El Estado debe garantizar las condiciones que propicien el pleno desarrollo de la personalidad, de manera que no cabe exigir la contribución al gasto público de quien se encuentra en circunstancias de insuficiencia económica. El principio de solidaridad trasladará esa carga a otros sujetos titulares de riqueza, pues ésta queda subordinada al interés general."*¹³⁶

Idénticas consideraciones deben hacerse respecto de las deducciones que la legislación contempla para hacerle frente a las obligaciones familiares; que tienen por objetivo modular la carga impositiva según la justicia. No debe olvidarse que como principio constitucional fundamental está la garantía del respeto y fomento de la dignidad de la persona humana y el libre desarrollo de la personalidad; que exige, no sólo un mínimo, sino una suficiencia de los recursos en el seno de la familia.¹³⁷

julio de 1981.

¹³⁶ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p. 100.

¹³⁷ Al decir de la jurisprudencia constitucional, como derivado del artículo 51 de la Constitución Política, en tanto dispone textualmente en su primera frase: "*La familia como elemento natural y fundamento de la sociedad, tiene derecho a la protección especial del Estado*"; al tenor del cual, la familia se constituye en el núcleo esencial de la sociedad, y en ese sentido, la célula esencial de cualquier comunidad humana, cuyo significado no se puede comparar con ninguna otra.

b.- De los convenios y regulaciones para evitar la doble imposición:

Respecto de las exenciones técnicas, tampoco puede estimarse que exista contradicción alguna con la obligación constitucional de contribuir; en tanto son aquellas que se dirigen a mejorar la racionalidad de un tributo determinado -criterios de no sujeción-, o a evitar los supuestos de doble imposición nacional o internacional. En este sentido, esta técnica desgravatoria encuentra su sustento en el principio de la capacidad económica, ya que la riqueza gravada a contribuido al sostenimiento del gasto público, de manera que parece injusto someterla a una nuevamente tributación.

Estimamos que la no aplicación de este principio, y en concreto, de las reglas de las normas de exclusión, más bien daría como resultado la imposición tributaria confiscatoria; lo cual, a su vez, implicaría, la infracción de los principios constitucionales de razonabilidad y proporcionalidad.

2.- Exención y principio de progresividad:

Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según el cual, a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza. Así, quienes más tienen, más deben de contribuir con las cargas públicas.^{138/139}

En este sentido, y por esa función, es que el progresividad constituye un fenómeno de los sistemas tributarios moderno, que le asignan a la Hacienda Público una función de distribución de la riqueza. Así, la progresividad no afecta cada tributo en particular, sino al sistema tributario en su conjunto. Por tal motivo, este principio, se encuentra vinculado con los principios de la redistribución de la riqueza, el de igualdad (como criterio material), y de la capacidad económica.

"Esta Sala a través de sus fallos en materia de familia, ha manifestado su interés en que se mantenga la unidad familiar hasta donde sea posible por ser ésta la base de nuestra sociedad." Sentencia de la Sala Constitucional número 2159-91.

¹³⁸ PÉREZ ROYO, Fernando. Op. Cit. p. 39.

¹³⁹ Sin embargo, en la doctrina más antigua se planteó la cuestión de la congruencia entre la existencia de impuestos con tarifas progresivas y el criterio de contribución en proporción a los haberes, renta o a la capacidad económica, que se oponía al principio de progresividad. Ídem. p. 39

Es importante resaltar que progresividad es posible de alcanzar, tanto con la discriminación cuantitativa de la riqueza imponible, como a través de una discriminación cualitativa de la misma, atendiendo a la naturaleza de los bienes gravados.¹⁴⁰ A tal efecto, sirvan de ejemplo las reducciones tributarias de ciertos bienes y servicios, como la canasta básica, o el incremento de la tarifa respecto de determinados bienes (artículos suntuarios). Este mecanismo permite utilizar las exenciones como instrumento para que la imposición indirecta se configure con cierto carácter progresivo.

En tal medida, es imposible considerar que las exenciones constituyan una infracción de este principio, mientras no atenten contra la progresividad del sistema.

3.- Exención y principio de generalidad (igualdad):

El principio de la igualdad jurídica es un valor supremo de todo el ordenamiento jurídico, y que, por lo tanto, resulta de aplicación en la materia tributaria. En nuestro ordenamiento jurídico-constitucional deriva del contenido del artículo 33 de la Constitución Política, en virtud del cual se ha derivado la regla general de que ordena el tratamiento igual entre iguales, y faculta el tratamiento desigual entre desiguales; siempre y cuando las diferencias establecidas estén debidamente fundamentadas.¹⁴¹ Ello impide que se puedan instaurar situaciones de privilegio o discriminación en materia fiscal, esto es, *intuitu personae*.

Como se decía anteriormente, la aplicación de este principio debe tender no sólo a la igualdad formal, sea, que la ley se aplique de igual manera a todos los que se encuentren en una misma situación jurídica, sino, en especial a la igualdad material o sustancial, de manera que se respeten las desigualdades a fin de poder obtener un trato igualitario; de tal suerte, que se constituye en deber de los poderes públicos, la promoción de las condiciones para hacerla efectiva, junto con otro principio constitucional fundamental, la libertad.

¹⁴⁰ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p. 115.

¹⁴¹ La aplicación del principio de igualdad implica el trato igual entre iguales, y desigual entre desiguales, y permite el establecimiento de situaciones diferenciadas entre desiguales, bajo la condición de que sean razonables y proporcionadas. En este sentido, ver sentencias número 0196-91, 0337-91, 1432-91, 1732-92, 1474-93, 1045-94, 1770-94, 3910-94, 4451-94, 5061-94, 5972-94, 6097-94, 7182-94, 2000-2858, 2001-10153, entre otras.

En materia tributaria, la aplicación del principio de igualdad debe tender, precisamente a corregir las desigualdades existentes en la sociedad, a través de medidas desgravatorias, por ejemplo, concretadas de manera más evidente en la aplicación del sistema del mínimo exento, o la instauración de incentivos sociales o económicos, como los comentados anteriormente.

*"Se ha llegado así a poner de relieve las desigualdades de los impuestos sobre los ingresos brutos, abogándose por la sustitución por los impuestos a los ingresos netos; de los impuestos al consumo por su incidencia regresiva en perjuicio de los más pobres; de los impuestos reales en comparación con los personales; de los impuestos sobre las rentas normales en comparación con los gravámenes sobre las rentas excedentes o «superrentas»; y de estos últimos por la técnica defectuosa que puede utilizar el legislador para definir las «superrentas» en las diferentes empresas y actividades humanas."*¹⁴²

En este sentido, la Procuraduría General de la República señaló en sus dictámenes C-362-84 y C-306-85, de 26 de noviembre de 1985 señaló:

*"La existencia en el derecho constitucional de los estados modernos del principio fundamental según el cual las cargas tributarias deben recaer sobre todos los ciudadanos ... es decir, sin distinciones de clases ni de personas, no impide que determinadas normas tributarias declaren que ciertas personas o categorías de personas no están obligadas al impuesto, a pesar de que se haya producido respecto a ellas el presupuesto tributario tal y como éste aparezca definido, en términos generales, por la ley. Para estas personas, por tanto, no surge la deuda impositiva, idea que suele expresarse diciendo que están exentas del tributo ..."*¹⁴³

No se trata de que se obtenga la igualdad matemática, por cuanto ello es absolutamente imposible; pero, el legislador a la hora de crear el beneficio fiscal, o el juez al resolver el conflicto planteado, están obligados a interpretar de manera amplia este

¹⁴² JARACH, Dino. Op. Cit. p. 321.

¹⁴³ SEVERO GIANINI, Máximo. Citado en los citados dictámenes de la Procuraduría General de la República.

principio, dentro de los límites establecidos en la propia Carta Fundamental. Así, se ha establecido la posibilidad de establecer la formación de distintas categorías de contribuyentes, en el tanto resulten debidamente fundamentadas en principios de razonabilidad, y con el deber constitucional de contribuir. De manera que los impuestos deben ser iguales en igualdad de condiciones, lo cual estrechamente ligado al principio de capacidad económica, de conformidad con los fines y objetivos de la contribución; según lo ha considerado la Sala Constitucional con anterioridad,

"V. Sobre la discriminación del impuesto: Como se ha dicho, el principio de igualdad en materia tributaria implica que todos deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes, lo cual no priva al legislador de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable. De manera que resulta contrario a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sola clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos. El principio de igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, sea dar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas, en consecuencia no deben resultar afectadas personas o bienes que fueren determinados singularmente, pues si eso fuera posible, los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio. La generalidad es una condición esencial del tributo; no es admisible que se grave a una parte de los sujetos y se exima a otra. El artículo 18 de la Constitución establece que los costarricenses deben contribuir a los gastos públicos, y el artículo 33 constitucional consagra el principio de igualdad, de manera que no podrá hacerse discriminación contra la dignidad humana. [...] Los principios del Derecho Tributario son **a)** La reserva de Ley, **b)** igualdad ante el impuesto y las

cargas públicas, c) Generalidad (implica que el tributo no debe afectar personas o bienes determinados singularmente). Mediante sentencia de esta Sala número 2197-92 anteriormente citada, esta Sala observó que en otros países, según lo acredita el derecho comparado, se ha estimado válido distinguir y existen casos en que en una misma lista, la base sobre la que se aplica el impuesto no es uniforme, pero lo relevante es que la norma sea, en lo esencial, general y razonable. Debe la norma que fija un tributo, ser proporcional y razonable, para que no discrimine en perjuicio de una sola persona o actividad frente a las demás. "

Asimismo en la citada sentencia constitucional 0633-94, se agregó en relación con este punto:

*"El impuesto es un medio de política económica, que debe armonizarse con el gasto público y la coyuntura económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular. **La ordenación de los impuestos debe basarse en los principios de generalidad y equitativa distribución de las cargas públicas. La aplicación del principio de igualdad, se refiere a la proporcionalidad de los impuestos, debiendo ser las cuotas desiguales para producir sacrificios iguales, de manera que exista una igualdad relativa respecto de la capacidad de pago, es decir, debe considerarse la capacidad económica del sujeto que debe pagar.**"*

Por tales consideraciones, en un primer momento, pareciera que el principio de igualdad sufre un serio quiebre ante la imposición de los incentivos y exenciones tributarias, en tanto con ellas, se "*favorecen*" una serie de categorías o sectores del sector productivo y económico de un sistema tributario determinado, en violación del citado principio. Sin embargo, en la mayoría de los casos, la instauración de estas exenciones se encuentran motivadas más bien en las normas y principios constitucionales, inclusive el mismo principio de igualdad, en tanto están dispuestas para que exista una verdadera igualdad material, y en tanto se inspiran en una justa y adecuada distribución de la riqueza; y que encuentra sustento en el concepto de las "*discriminaciones positivas*", desarrollado

por la jurisprudencia constitucional¹⁴⁴, en virtud del cual, por aplicación del principio de igualdad, se justifica el tratamiento especial a aquellas personas o grupos que se encuentren en una situación de desventaja con respecto a los demás (caso de los pueblos indígenas y personas de la tercera edad, por ejemplo).

Esta consideración deriva precisamente de atender que la mayoría de las exenciones no constituyen beneficios o situaciones de favor para unos sujetos determinados, sino se constituyen con respeto de los principios y normas constitucionales; aunque es claro que en algunas situaciones esto si sucede.¹⁴⁵

En este sentido, es claro suponer que el deber de contribuir no supone que todos estén obligados a pagar tributos en la misma escala; sino únicamente si se encuentran en la categoría definida por el legislador.

Ahora bien, la aplicación del principio de igualdad también se encuentra estrechamente relacionado con los principios de razonabilidad y proporcionalidad constitucional, que constituyen, más bien, parámetros de constitucionalidad, así

*"la norma que fija un tributo, debe ser proporcional y razonable, para que no discrimine en perjuicio de una sola persona o actividad frente a las demás"*¹⁴⁶;

lo cual, tiene aplicación, no sólo respecto de la creación de impuestos, sino también, y en especial, respecto de las normas exonerativas. Esta proporcionalidad y razonabilidad no

¹⁴⁴ En este sentido, ver sentencias de la Sala Constitucional número 2253-96, 2000-11530, 2001-9676 y 2001-9776.

¹⁴⁵ Caso, por ejemplo del impuesto que se cobraba en virtud del artículo 15 de la Ley 5694, que establecía el impuesto de patentes municipales para las entidades financieras, el cual, según la base de cálculo sobre sus ingresos brutos, resultaba un tributo altamente confiscatorio, porque otras empresas comerciales e industriales, incluso de mayores ingresos, pagan un tributo menor, calculado según el artículo 14 de la misma ley:

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

¹⁴⁶ Sentencia de la Sala Constitucional número 0633-94, de las 15:18 horas del 31 de enero de 1994. En idéntico sentido, consultar las sentencias número 5749-93, supra citada, y número 5944-98, de las 16:24 horas del 18 de agosto de 1998.

sólo se refiere a la generalidad del tributo, sino que también al monto o *quantum* del tributo mismo.

Por último, de los principios constitucionales de igualdad tributaria (artículo 33 constitucional) y de irretroactividad (artículo 34 de la Carta Fundamental), que son de aplicación a las normas tributarias, no puede pretenderse que por ley posterior se afecte declaración tributaria realizada conforme a normas anteriores, ya que la obligación accesoria (de intereses) está supeditada a la obligación principal. Asimismo, no puede hacerse depender de una actuación administrativa (notificación de la determinación tributaria) la aplicación diferenciada de las reglas tributarias a los contribuyentes que se encuentran en igualdad de situación, en este caso, la presentación de la declaración tributaria por períodos fiscales anteriores (97 y 98) con anterioridad a la entrada de vigencia de la nueva normativa tributaria; tal y como lo señaló la Sala Constitucional en sentencia número 2000-0618, de las 15:15 horas del 24 de enero del 2000.

Se analizan a continuación los diversos presupuestos de exención subjetiva y objetiva, a la luz del principio de igualdad tributaria.

- De la exoneración subjetivas y objetivas:

Sin embargo, existen otras exenciones que no atienden a la capacidad económica del contribuyente: son las que se enmarcan dentro de la política de fomento e incentivos económicos y políticos de cada gobierno. En este sentido, si concebimos la capacidad económica como un criterio no exclusivo de la justicia tributaria, la cuestión se plantea desde otra perspectiva, ha de tributar la riqueza cuando no lo impidan exigencias de justicia derivadas de la solidaridad económica o social.¹⁴⁷ De manera que, debe analizarse en cada caso en concreto -las exenciones subjetivas y objetivas-, a fin de determinar si responde a los criterios de la justicia tributaria, en aras de una pretendida justicia social.

Así, la solidaridad lleva implícitas una serie de exigencias económicas y sociales cuyas fronteras no siempre aparecen definidas. De tal suerte, que los incentivos fiscales se

utilizan predominantemente como instrumento de política económica; mientras que para proteger las actividades de interés social se establecen otras medidas desgravatorias, tales como las exenciones subjetivas; y las exenciones con fines de política económica suelen fundamentarse en las consecuencias sociales de la actividad incentivada, con lo cual no resulta muy clara la distinción entre los fines económicos de los sociales. Es claro que en esta materia el beneficio tributario será predominantemente social cuando se encamine a favorecer actividades de interés público -tales como la protección de la seguridad social-, caso contrario, serán de índole económica.

Bajo esta óptica, el régimen de incentivos fiscales, tanto de índole meramente económico como social, no parece contrario al deber de contribuir con las cargas públicas, toda vez que los mismos se motivan en otras normas y principios constitucionales, tales como la seguridad social, el adecuado reparto de la riqueza, y la dignidad de la persona humana.¹⁴⁸

En este apartado deben ubicarse las exenciones que se disponen para las organizaciones religiosas, no solamente la Iglesia Católica, los partidos políticos, la Sociedad de Seguros de Vida del Magisterio Nacional, la Caja de Ahorro y Préstamos del Magisterio Nacional, las asociaciones y fundaciones sin fines de lucro, y por supuesto, las sociedades civiles de pequeños y medianos productores agrícolas.¹⁴⁹ En todos estos casos, *"la capacidad de estos entes exentos se encuentran cualificada por su afectación al interés general"*¹⁵⁰, y podemos agregar nosotros, no tienden a la generación de la riqueza pura y simple, sino para atender a los cometidos altruistas o sociales que fundamentan su propia existencia. Por tal motivo, un sistema tributario justo debe someter esta riqueza a menor o ningún gravamen, sin que por ello se quiebre el deber de contribuir.

¹⁴⁷ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p. 108.

¹⁴⁸ Sin embargo, a este punto es importante hacer la advertencia de que no toda exención puede entenderse respaldada por el principio de la solidaridad y de la capacidad económica, así como tampoco, toda desviación de la capacidad económica es respetuosa del deber de contribuir. La dificultad estriba en trazar los límites, pero esta es una labor que sólo la jurisprudencia constitucional, en cada caso concreto, podrá llevar a cabo; en la que observamos una gran omisión por parte de nuestra Sala Constitucional, que no ha analizado este principio constitucional tributario, no obstante que ha reconocido la potestad tributaria en manos del legislador, y la existencia de límites en su ejercicio, tales como los principios constitucionales tributarios.

¹⁴⁹ Todos los supuestos anteriores, contenidos en el artículo 3 de la Ley del Impuesto de la Renta.

¹⁵⁰ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p. 110.

La exoneración tributaria que se establece respecto de las asociaciones cooperativas encuentra sustento en los artículos 6¹⁵¹ y 78¹⁵² de la Ley de Asociaciones Cooperativas y creación del Instituto de Fomento Cooperativo, número 4179, de 22 de agosto de 1968, toda vez que establece la imposibilidad de las cooperativas de tener utilidades, y por ello, los saldos a favor que arroja la liquidación económico correspondiente, producidos por la gestión económica de la asociación, son ahorros excedentes, que pertenecen a cada uno de sus miembros, respectivamente, de conformidad con el aporte al capital social que cada uno de ellos hace. En forma concordante, el artículo 3 de la citada ley establece que la única remuneración percibida por el asociado, es el interés generado sobre el aporte al capital social de la cooperativa, cuyo porcentaje no puede exceder el establecido para los bonos bancarios por el Banco Central de Costa Rica –artículo 74 de la misma ley-. Si no son cobrados dentro del término de un año por el interesado, caducarán a favor de la reserva de educación y de bienestar social –artículo 82-.

En este sentido es que debe recordarse que las cooperativas, en virtud del artículo 1° de la misma ley, son organizaciones o grupos de personas organizadas con miras a la satisfacción de una necesidad o de interés común para todos sus miembros, con miras, precisamente, a la elevación del nivel económico, social, cultural y democrático de sus miembros. En forma concordante, el artículo 2 de la misma ley, las define como

*"[...] **asociaciones voluntarias de personas y no de capitales**, con plena personalidad jurídica, de duración indefinida y de responsabilidad limitada, en las que los individuos se organizan democráticamente a fin de satisfacer sus necesidades y promover su mejoramiento económico y social, como un medio de superar su condición humana y su formación individual, y en las cuales el motivo del trabajo y de la producción, de la distribución y del consumo, es el servicio y no el lucro."*

¹⁵¹ Que les exime del pago de todo impuesto o tasa nacional o municipal, así como sobre los actos de formación, inscripción, modificación de estatutos y demás requisitos legales para su funcionamiento.

¹⁵² "**ARTICULO 78.-** Para los efectos legales y de acuerdo con los principios establecidos en el artículo 3, **se estimará que las cooperativas no tienen utilidades.** Los saldos a favor que arroja la liquidación del ejercicio económico correspondiente, son ahorros o excedentes que pertenecen a sus miembros, producidos por la gestión económica de la asociación, y por ello no se pagará el Impuesto sobre la Renta."

En este sentido, no están legitimadas para realizar cualquier tipo de actividad empresarial, al estar condicionadas a los fines que motivan el movimiento cooperativo, tal y como lo consideró la Sala Constitucional en la sentencia número 3093-96, de las 15:21 horas del 25 de junio de 1996:

"IIo. A mayor abundamiento, no comparte esta Sala el argumento que se sostiene en el libelo de interposición, en el sentido de que, en nombre de lo dispuesto en el artículo 28 Constitucional, las «Asociaciones Cooperativas» pueden realizar cualquier actividad económica que no le esté vedada por ley, máxime si se toma en consideración que la actividad económica que éstas realizan es una actividad específicamente reglada, pues debe responder o ser compatible con los fines que motivan el movimiento cooperativo."

A tal efecto, encontramos cooperativas de diversa índole; así, de conformidad con el artículo 15 de la citada ley:

- ❖ las encargadas de adquirir y distribuir cualquier clase de bienes de consumo para el auxilio mutuo de sus asociados;
- ❖ las de producción, manufactura o transformación de artículos naturales elaborados, de explotaciones agrícolas, ganaderas, industriales y artesanales, en donde se distribuyan los excedentes obtenidos por su gestión;
- ❖ las de comercialización, de artículos naturales elaborados o producidos por sus asociados;
- ❖ las de suministros de materia prima, enseres, maquinaria, equipo, accesorios, herramientas, semovientes y otros bienes o de productos naturales o elaborados para ser utilizados en la agricultura, ganadería e industria;
- ❖ las de ahorro y crédito;
- ❖ las de construcción, adquisición, reparación, arrendamiento de vivienda;

- ❖ las de servicios y asistencia en medicina, farmacia, hospitalización, restaurante, educación, recreación, seguros, protección de desempleo o accidentes, gastos de sepelio, entre otros;
- ❖ las de servicios escolares;
- ❖ las organizadas para servicios de educación y formación de estudiantes (niños, adolescentes y jóvenes);
- ❖ las de transporte; y
- ❖ las de servicios múltiples.

También, en virtud de la Ley de Regulación de la actividad de intermediación financiera de las Organizaciones Cooperativas, número 7391, de 20 de abril de 1994, tienen participación en la actividad bancaria¹⁵³; bajo la supervisión y vigilancia de la Auditoría General de Entidades Financieras (SUGEF). A este respecto resulta ilustrante la sentencia número 0320-92 de la Sala Constitucional, que consideró al respecto:

"Los bancos cooperativos no producen utilidades, por su propia naturaleza, y entonces, es lógico que no queden exentos de la regulación de comentarios, aparte de que el fomento de la actividad cooperativa es de los objetivos específicos que asignó el Constituyente de 1949¹⁵⁴ al Estado, por manera que desde este punto de vista no podría sufrir reproche la excepción en comentario. Pero el aspecto medular aquí es que los bancos cooperativos, técnicamente, no generan utilidades, y entonces sería jurídicamente imposible que se produzca el hecho generador previsto por la Ley número 6319."

En este sentido, es importante anotar que la actividad cooperativa está sujeta a los siguiente principios, recogidos en el artículo 3 de la citada ley:

¹⁵³ La cual, al tenor de lo dispuesto en el artículo 3 de esa ley, comprende la "[...] realización de cualquier acto de captación de dinero de sus propios asociados, con el propósito de destinar esos recursos al otorgamiento de crédito o de inversión en el mercado financiero, de conformidad con la definición de intermediación financiera establecida por el Banco Central."

¹⁵⁴ El antecedente de esta norma lo constituye el artículo 58 de la Constitución de 1871, de redacción similar al 64 de la Constitución de 1949: *"El Estado fomentará las actividades cooperativas como medio de facilitar mejores condiciones de vida a los trabajadores."*

- "1. Control democrático de la cooperativa (un voto por persona)
2. Libre adhesión (ingreso y retiro voluntarios)
3. Retorno de excedentes
4. Limitación al interés del capital
5. [...]
6. Educación cooperativa
7. Neutralidad política y religiosa
8. Venta de mercaderías de buena calidad."¹⁵⁵

En este sentido, es que las cooperativas cobran gran relevancia en el campo social, y por supuesto económico, al constituirse en entes que otorgan servicios, que no tienen fines de lucro, y que dan una participación democrática a sus asociados, sin interesar la cuota de aporte al capital, pero sí su responsabilidad, en atención al monto de su aporte.

En su dictamen C-151-993, de 9 de noviembre de 1999¹⁵⁶, la Procuraduría General de la República señala que las cooperativas están conceptualizadas de forma distinta de las sociedades civiles y empresas, en atención al fin social que cumplen –por mandato constitucional-, en tanto su motivo es el servicio y no el lucro; motivo por el cual no pueden desnaturalice esta función.

El solidarismo tiene su origen en una experiencia netamente costarricense¹⁵⁷, basada en el concepto de solidaridad que señala la doctrina social de la iglesia.

¹⁵⁵ GUEVARA, Daly. Derecho cooperativo. Caracas. Universidad Central de Venezuela. 1967. p. 353. Citado por QUINTERO UREÑA, Norma. Comentario del artículo 64 de la Constitución Política. En: Constitución Política Comentada de Costa Rica. Mc.Graw-Hill. México, Santafé de Bogotá, Buenos Aires, Caracas, Guatemala, Lisboa, Madrid, Nueva York, San Juan, Santiago de Chile, Sao Paulo, Auckland, Londres, Milán, Nueva Delhi, San Francisco, St. Louis, Singapur, Sydney, Toronto. 2001. p.417.

¹⁵⁶ Que tiene como antecedentes los dictámenes C-239-85, de 4 de octubre de 1985, C-149-91, y C-097-93, de 19 de julio de 1993.

¹⁵⁷ Tuvo como antecedentes las reformas sociales de 1940-1943. Su fundador fue el abogado y economista costarricense Licenciado Alberto Martén Chavarría. En el año 1947, lo inició en el plano económico como una solución a los problemas obrero-patronales que se produjeron con la promulgación del Código de Trabajo. Posteriormente, la idea evolucionó y se intentó llevar al campo político con la creación del partido Acción Solidarista, que en 1962 representó papeleta para disputarlos.

*"Las Asociaciones Solidaristas son organizaciones sociales que se inspiran en una actitud humana, por medio de la cual el hombre se identifica con las necesidades y aspiraciones de sus semejantes, comprometiendo el aporte de los recursos y esfuerzos para satisfacer estas necesidades y aspiraciones de manera justa y pacífica. Su gobierno y administración competen exclusivamente a los trabajadores afiliados a ellas. Los fines primordiales de las asociaciones solidaristas son procurar la justicia y la paz social, la armonía obrero-patronal y el desarrollo integral de sus asociados".*¹⁵⁸

El solidarismo expone un discurso propio, una oferta concreta de carácter económico y social y un modelo organizativo que viene a modificar los términos clásicos de reivindicación laboral y, principalmente, a sustituir al sindicato como organización representativa de la clase trabajadora, a lo interno, por una composición pluriclasista. Se trata de la supuesta alianza entre obreros y patronos, tanto dentro de la empresa como en los órganos superiores del movimiento. Los solidaristas pregonan ser fieles al principio de paridad en la representación obrero-patronal de sus estructuras organizativas. A diferencia de la composición uniclasista del movimiento sindical (sólo empleados), de suerte que el solidarismo se presenta como un movimiento laboral, siendo patronal-obrero, al tiempo que pregona y defiende su condición de ser un movimiento de empresa o pro-empresarial.

La fórmula del solidarismo es sencilla, en tanto propone eliminar las medidas de presión laboral o presentación de demandas obreras autónomas; las conquistas de los trabajadores, en especial al logro de convenciones colectivas; la organización combativa, unitaria y propositiva, prácticas sindicales que se sustituyen con medidas de negociación armoniosa y ordenada, de acuerdo a las condiciones establecidas por el empresario; las concesiones del empresario mediante el modelo del ahorro solidarista y a los arreglos directos en materia de solución de conflictos laborales; y la organización pasiva, atomizada y sumisa.^{159/160}

¹⁵⁸ <http://www.asefyl.or.cr/Solidarismo.htm>

¹⁵⁹ <http://www.aseprola.org/documentos/solidarismo/solidarismo.htm>

De tal suerte que el solidarismo tiene un modelo organizativo, llamado asociación solidarista, que opera diferente al sindical, y cuyos rasgos principales son el paternalismo y verticalismo patronal.

El solidarismo posee una oferta atractiva de programas para el trabajador en el campo de créditos ágiles y accesibles, así como variados servicios sociales, culturales y deportivos, una propuesta de inversiones y de capitalización del ahorro solidarista y la expectativa de entregar dividendos económicos anuales. Este modelo económico-social se financia de dos fuentes: con un aporte deducido del salario del trabajador, más un porcentaje similar del patrón, que en realidad no es tal, en tanto proviene de un adelanto de las prestaciones legales o del llamado fondo de cesantía, que se le entrega a éste junto con el ahorro y el respectivo rendimiento una vez que deje la empresa. Se forma así un *fondo de ahorro, a nombre de los trabajadores*, quienes lo administran por medio de una Directiva con el fin de brindarles todo un plan donde su desarrollo económico, social y espiritual fomente empresarios que manejen sus ahorros de la mejor manera posible y además tengan acceso a préstamos y beneficios varios. Cuando algún empleado deja la empresa voluntariamente o por despido, se le da inmediatamente el fondo de ahorro acumulado a su nombre, constituido por sus ahorros y el del patrono

Puede funcionar, a veces como una cooperativa de servicios, y en otras ocasiones como una empresa financiera que invierte y capitaliza. También como una cooperativa, que entrega excedentes y, cuantas veces desea el patrón, como una organización laboral blanda, que entabla negociación con el empresario, supuestamente defendiendo los intereses de los trabajadores, pero ajustándose a los topes de negociación del patrón.

Por tales motivos es que se ha visto que este tipo de organizaciones tiene un gran trasfondo económico y empresarial, ya que pretende maximizar la ganancia, a través de una mayor explotación de la fuerza de trabajo. Este propósito es obtenido gracias a medios ideológicos y psicológicos, además de variaciones en el proceso de trabajo, que garantizan al empresario un aumento de la productividad del trabajador.

¹⁶⁰ Por tales motivos es que se estima que el solidarismo tiene una ideología y una oferta material que actúa como competencia al sindicalismo, en tanto impulsa mecanismos jurídico-colectivos como el arreglo directo, que vienen a sustituir a las convenciones o contratos colectivos, históricos instrumentos sindicales.

Esto es logrado a través de un mensaje ideológico que pregona una mayor eficacia en la producción de la empresa a fin de competir mejor en el mercado internacional, a cambio de la promesa de una cogestión de la empresa *o de una mayor repartición de dividendos entre obreros y patronos*. Por tanto, del progreso de la empresa proviene el progreso laboral, el cual queda supeditado al primero.

Así, el solidarismo transforma el concepto clásico de reivindicación de las condiciones de salario y de vida de los trabajadores organizados en sindicatos, por un concepto en donde se cambian estas reivindicaciones y conquistas democráticas por un conjunto de *servicios socio-económicos que atienden parcialmente las condiciones generales de vida*.

El solidarismo no tiene compromisos políticos, partidistas, religiosos o ideológicos, pero anima a sus integrantes a apoyar y fortalecer la democracia.

Por tales motivos, debe integrarse el movimiento del solidarismo con las organizaciones sindicales y laborales, cuyo objetivo principal no es la generación de riqueza (renta), sino más bien la lucha gremial o corporativa. En este sentido, debe recordarse que también los sindicatos tienen una especial protección constitucional, en virtud de lo dispuesto en el artículo 60¹⁶¹; y en virtud de lo dispuesto en el artículo 332 del Código de Trabajo, se declara de interés público la constitución legal de éstos, por estatuirse como uno de los medios más eficaces de contribuir al sostenimiento y desarrollo de la cultura popular y de la democracia costarricense. A tal efecto, el sindicatos es aquella asociación

*"[...] permanente de trabajadores o de patronos o de personas de profesión u oficio independiente, constituida exclusivamente para el estudio, mejoramiento y protección de sus respectivos intereses económicos y sociales, comunes."*¹⁶²

¹⁶¹ " **ARTÍCULO 60.-** Tanto los patronos como los trabajadores podrán sindicalizarse libremente, con el fin exclusivo de obtener y conservar beneficios económicos, sociales o profesionales.

Queda prohibido a los extranjeros ejercer dirección o autoridad en los sindicatos."

¹⁶² Artículo 339 del Código de Trabajo.

Por tal motivo, puede haber sindicatos *gremiales*, conformados por los individuos de una misma profesión, oficio o especialidad, *de empresa*, formados por individuos de varias profesiones, oficios, especialidades, que prestan sus servicios en una misma empresa; *industriales*, conformados por individuos de diversas profesiones, oficios y/o especialidades que prestan sus servicios en dos o más empresas de la misma clase; y los sindicatos *mixtos o de Oficios Varios*, que agrupa a los trabajadores que se ocupan en actividades diversas o inconexas, y tienen como condicionante legal –artículo 342 del Código de Trabajo- que sólo pueden constituirse cuando en determinado cantón o empresa el número de trabajadores de un mismo gremio no alcance el mínimo legal.

En el párrafo segundo del artículo 336 del Código de Trabajo, expresamente se prohíbe el ánimo de lucro de la organización como tal, lo cual, en modo alguno puede confundirse con el objetivo principal de su conformación, cual es la lucha por mejores condiciones laborales, entre las que obviamente se encuentran las salariales de sus agremiados, al disponer la norma de la siguiente manera:

"No podrán utilizar las ventajas de la personalidad jurídica con ánimo de lucro, pero sí podrán hacerlo en todo lo que contribuya a llenar su formalidad esencial de obtener los mayores beneficios comunes para sus asociados."

En forma concordante, el inciso b) del artículo 350 faculta al Ministerio de Trabajo instar la disolución del sindicato –ante los Tribunales de Justicia- siempre que constaten que

"b) Que ejercen el comercio con ánimo de lucro, o que utilizan directamente o por medio de otra persona los beneficios de la personalidad jurídica y las franquicias fiscales que el presente Código les concede, para establecer o mantener cantinas, salas de juego y otras actividades reñidas con los fines sindicales."

Igual consideración debe hacerse respecto de los bancos del Estado, que respecto, toda vez que en virtud de la actividad que realizan, se ha estimado que no realizan actividad

lucrativa, según lo consideró con anterioridad la sala Constitucional, en sentencia número 5749-93, supra citada:

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

Contrario a lo considerado respecto de los anteriores sujetos exentos, estimamos que la exención que se concede a las empresas sometidas a régimen de zona franca, es abiertamente inconstitucional, precisamente en atención a la capacidad y condición económica del sujeto y del giro de la actividad que realizan.

En este sentido, debe recordarse que las empresas sujetas al régimen de zona franca gozan de exención total¹⁶³ de impuestos nacionales y municipales en virtud de la Ley número 7210, no obstante su aparente capacidad económica; por lo que, en atención a los beneficios concedidos, se constituyen en zonas primarias de operaciones aduaneras y fiscales extraterritoriales, toda vez que son áreas delimitadas sin población residente, autorizado por el Poder Ejecutivo para funcionar como tales.

¹⁶³ En el dictamen C-102-90, de 26 de junio de 1990, la Procuraduría General de la República aclara que no se trata de un régimen de "extraterritorialidad fiscal", sino efectivamente, un régimen de incentivos y beneficios fiscales, concretado, no sólo en exoneraciones, sino también en subsidios. De manera que concluye que "5.- Dado que no puede concluirse que las zonas francas se encuentran, para efectos aduaneros, fuera del territorio aduanero costarricense, las autoridades fiscales y aduaneras pueden ejercer sobre la zona la competencia que el ordenamiento jurídico les otorga. Ello implica el ejercicio de las potestades de control y vigilancia sobre las operaciones de entrada y salida de mercancías y su destino."

Así, el régimen de zona franca es el conjunto de incentivos y beneficios otorgados por el Estado a aquellas empresas¹⁶⁴ que cumplan con los requisitos y obligaciones establecidos en la ley¹⁶⁵. Son instalaciones designadas para la realización de operaciones económicas basadas en la importación de insumos y materias primas, la fabricación y ensamble o bien, el mercadeo y comercialización de productos, así como el desarrollo de servicios para la exportación. Los beneficios que se les conceden son la facilidad de operación, los incentivos fiscales, las comunicaciones, la fuerza eléctrica del país, las instalaciones de servicios básicos y la fuerza laboral altamente calificada, constituyen los cimientos para el desarrollo dinámico de las empresas establecidas bajo el Régimen de Zonas Francas.

Los beneficios fiscales son los siguientes¹⁶⁶:

- ❖ Exención del pago de todo tributo y derecho consular sobre la importación de materias primas, productos elaborados o semielaborados, componentes y partes, materiales de empaque y envase, así como de otras mercaderías y bienes requeridos para su operación.
- ❖ Exención de todo tributo y derecho consular que afecte la importación de maquinaria y equipo, lo mismo que sus accesorios y repuestos, así como la importación de vehículos automotores necesarios para la operación, producción, administración y transporte, tal y como se detalla a continuación:
 - Chasis con cabina de una a dos toneladas de capacidad de carga
 - Camiones o chasis para camiones

¹⁶⁴ Las empresas que pueden acogerse al régimen de zona franca son las siguientes: Industrias procesadoras de exportación que se dedican a procesar o ensamblar materia prima para la producción de un bien final que será exportado o reexportado; Empresas comerciales de exportación, no son productoras, se dedican a manipular, reempacar o redistribuir mercaderías no tradicionales y productos para la exportación o reexportación; Industrias o empresas de servicios que los exporten a personas físicas o jurídicas ubicadas en el exterior, o bien, que los provean a compañías beneficiarias del Régimen de Zona Franca y siempre y cuando este servicio esté directamente vinculado con el proceso de producción del beneficiario. Las entidades bancarias, financieras o aseguradoras que se instalen en una zona franca no podrán acogerse a los beneficios del régimen; Empresas administradoras de parques, dedicadas a la instalación de empresas bajo el Régimen de Zonas Franca y a la administración y mantenimiento del parque; Empresas o entidades que se dediquen a la investigación científica para el mejoramiento del nivel tecnológico de la actividad industrial o agroindustrial y del comercio exterior del país; Empresas que operen astilleros y diques secos o flotantes para la construcción, reparación o mantenimiento de las embarcaciones.

¹⁶⁵ Los requisitos básicos para ingresar son una inversión nueva inicial en activos fijos de al menos US \$ 150,000.00 para empresas que se instalen en un parque industrial de zona franca y de US \$ 2,000,000.00 para empresas que se instalen fuera de parque industrial.

- "Pick-up" de una o dos toneladas de capacidad de carga
 - Vehículos con una capacidad mínima para quince pasajeros
- ❖ Exención de todo tributo y derecho consular que pese sobre la importación de los combustibles, aceites y lubricantes requeridos para la operación de estas empresas, siempre y cuando estos bienes no se produzcan dentro del país.
 - ❖ Exención de todo tributo asociado con la exportación o reexportación de productos.
 - ❖ Exención, por un período de 10 años a partir de la iniciación de las operaciones, del pago del impuesto sobre el capital y el activo neto, del pago del impuesto de traspaso de bienes inmuebles.
 - ❖ Exención del impuesto de ventas y consumo sobre las compras de bienes y servicios.
 - ❖ Exención del tributo que pese sobre las remesas al extranjero.
 - ❖ Exención de todos los tributos a las utilidades, así como cualquier otro que se derive de las ganancias brutas o netas, los dividendos abonados a los accionistas o ingresos o ventas, de conformidad con las siguientes distinciones:
 - Empresas ubicadas en zonas de "mayor desarrollo relativo" (definida por el Ministerio de Planificación Nacional), la exención será de un 100% hasta por un período de 8 años y un 50% en los siguientes 4 años.
 - Empresas ubicadas en zonas de "menor desarrollo relativo" (definida por el Ministerio de Planificación Nacional), la exención será de un 100% hasta por un período de 12 años y de un 50% en los siguientes 6 años.
 - ❖ Exención de todo tributo y patente municipal por un período de 10 años.
 - ❖ Exención de todo tributo sobre la importación y exportación de muestras comerciales o industriales, previa autorización de PROCOMER.

¹⁶⁶ <http://www.procomer.com>

- ❖ Las empresas que se establezcan en zonas francas ubicadas en las zonas de "menor desarrollo relativo" tendrán derecho a recibir una bonificación equivalente al 10% de la suma pagada por salarios durante el año inmediato anterior. El beneficio se otorgará por un período de 5 años y decrecerá dos puntos porcentuales por año.

Los términos de las exoneraciones previstas en la Ley No. 7210 quedarán sujetas a los compromisos internacionales suscritos y aprobados por el país.

Estos beneficios se otorgan formalmente mediante acuerdo del Poder Ejecutivo, que requiere de un procedimiento especial, por medio del cual la Administración debe verificar el cumplimiento de todos los requisitos por parte de la empresa. El conjunto de beneficios fiscales otorgados a empresas de zona franca rige a partir de la fecha de suscripción del Contrato de Operaciones con PROCOMER¹⁶⁷. Asimismo, dichos incentivos se rigen por lo estipulado en el Acuerdo Ejecutivo y Contrato de Operaciones respectivos.

De tal forma, las empresas acogidas al régimen de zona franca deben cumplir con todas las disposiciones establecidas en el Acuerdo Ejecutivo que aprueba su inclusión dentro del régimen, así como también deben dar cabal cumplimiento a lo estipulado en el Contrato de Operaciones firmado con PROCOMER.

En la directriz número 24-2001 de la Dirección General de Tributación Directa, de 29 de octubre del 2001, se presenta una situación muy particular respecto de este tipo de empresas, toda vez que, de conformidad con el criterio sostenido por la Dirección General de la Tributación Directa en su Resolución A-1398 de las 14 horas y 50 minutos del 1 de julio de 1996, la restricción contenida en el artículo 20 inciso g) de la Ley de Régimen de Zonas Francas N° 7210 del 23 de noviembre de 1990 y sus reformas, constituye una norma orientada a **evitar una doble exoneración**; es decir, lo que se busca no es que no se excepcione dos veces, sino que por lo menos se grave **una vez**. Por lo tanto, la exención no se aplicaría sólo en el caso de que, en un determinado país extranjero, se conceda un crédito o deducción del impuesto extranjero por un monto igual o relacionado con el **teórico** impuesto

¹⁶⁷ Promotora de Comercio Exterior, cuya naturaleza jurídica es bastante compleja, toda vez que esta conformada como una empresa pública, sin haberse aprobado mediante el procedimiento previsto en el inciso 3) del artículo 189 de la Constitución Política, esto es, mediante las dos terceras partes del total de diputados de la Asamblea Legislativa; y además, que se encuentra adscrita al Ministerio de Comercio Exterior y Política Económica.

que se pagaría en Costa Rica de no mediar exención. De este modo, se intenta evitar que se goce exención en Costa Rica y también exención en el país extranjero.

Por lo tanto el disfrute del beneficio establecido en el inciso g) del artículo 20 de la citada Ley, para aquellos contribuyentes, que de acuerdo con la normativa vigente, tengan derecho, está condicionado a la demostración previa por parte de los potenciales beneficiarios, con documentos emitidos por las autoridades hacendarias de los países de origen, de que no pueden descontar en sus respectivas naciones los tributos **exonerados** en Costa Rica.

Cabe señalar que de conformidad con lo establecido por el artículo 27.2 inciso b) del ASMC¹⁶⁸, los países en desarrollo no podrán conceder ni mantener subvenciones supeditadas a los resultados de exportación, como las otorgadas bajo el régimen de zona franca, a partir del año 2003. En la Cuarta Conferencia Ministerial de la OMC, realizada en noviembre del año 2001, se otorgó una extensión al periodo transitorio hasta el año 2007, permitiendo de esta forma que gobiernos de países en desarrollo como Costa Rica mantengan los incentivos otorgados por la legislación local para la promoción de inversión extranjera hasta ese año. Las empresas de zona franca continuarán disfrutando los incentivos y beneficios que otorga el régimen hasta el año 2007, siempre y cuando los mismos hayan sido otorgados al menos hasta esa fecha.

Por tal motivo, el Proyecto de Reforma Fiscal que se tramita en la Asamblea Legislativa en expediente legislativo número 14.584, busca introducir un mecanismo de transición para las nuevas obligaciones tributarias de las empresas de zona franca. De conformidad con lo dispuesto en el ASMC, a partir del 2007 las empresa acogidas al régimen de zona franca no deberán seguir disfrutando de las exenciones del pago del impuesto sobre la renta y deberán comenzar a tributar al tipo impositivo previsto en la ley. Actualmente, el impuesto sobre la renta que pagan las empresas locales es de un 30%. En caso que la Asamblea Legislativa llegara a aprobar el Proyecto de Ley mencionado, se modificaría el tipo impositivo actual a efectos de implantar un sistema de imposición global

¹⁶⁸ Acuerdo sobre Subsidios y Medidas Compensatorias (ASMC) de la Organización Mundial del Comercio (OMC).

sobre la renta. Dicho sistema lo que pretende es establecer un tipo impositivo único y global del 25%, aplicable a la renta de todas las sociedades.

Así, en el artículo 162 del citado proyecto legislativo se dispone que a partir del periodo impositivo 2007, las empresas de zona franca dejarán de disfrutar de la exención del impuesto sobre la renta, con lo cual, a partir del periodo impositivo 2007 del impuesto sobre la renta, dichas empresas pasarán a tributar a los siguientes tipos impositivos: (a) 5% en el periodo fiscal 2007, (b) 10% en el periodo fiscal 2008, y (c) 15% en el periodo fiscal 2009 y siguientes periodos impositivos. De ahí que Proyecto busca eliminar las diferenciaciones que existen actualmente en el pago del impuesto sobre la renta, entre los diferentes tipos de contribuyentes. Asimismo, la propuesta de este numeral establece que si por razón del plazo de su contrato, la sociedad acogida al régimen de zona franca ya está tributando al tipo del 15% en los periodos 2007 y 2008, mantendrá ese nivel de tributación pese a lo dispuesto en los incisos anteriores.¹⁶⁹

4.- Exención y principio de legalidad y reserva legal.

El último de los principios constitucionales que tiene incidencia directa en las normas exonerativas son los principios de legalidad y reserva legal, tal vez, los únicos que han sido objeto de mención en la jurisprudencia constitucional¹⁷⁰, de la jurisprudencia administrativa, en diversos dictámenes y opiniones jurídicas de la Procuraduría General de la República.¹⁷¹

En cuanto al principio de reserva legal, debe indicarse que es de carácter formal, y atiende, como su denominación lo dice, a la forma en que los tributos y exenciones deben establecerse, de aplicación, tanto a los impuestos nacionales como municipales.¹⁷²

¹⁶⁹ Reforma fiscal: imposición sobre la renta y repercusiones a empresas de zona franca.
<http://www.lawfirmcr.com/PageCreator/paginas/bulletin.htm>

¹⁷⁰ En este sentido, se pueden consultar las sentencias de la Sala Constitucional número 2000-06970, de las 14:52 horas del 9 de agosto del 2000, número 2000-00774, de las 16:21 horas del 25 de enero del 2000, entre otras.

¹⁷¹ Así, por ejemplo, en las consultas C-215-80, de 19 de setiembre de 1980, C- 049-83, de 21 de febrero de 1983; C-057-83, de 24 de febrero de 1983; C-310-83, del 13 de setiembre de 1983; Dictamen C-362-84, de 19 de noviembre de 1984; C-306-85, de 26 de noviembre de 1985; entre otras.

¹⁷² Se aclara que el procedimiento para la aprobación, reforma y derogación de las normas tributarias es diverso al de los impuestos nacionales, toda vez que, en virtud de la autonomía de gobierno reconocida a las corporaciones municipales, a éstas les asiste un derecho de iniciativa, lo cual impide cualquier reforma o iniciativa por parte de los legisladores en esta materia. Sin embargo, es claro que la aprobación de las normas tributarias municipales es de reserva legal.

Así, en atención a la competencia que la propia Carta Fundamental reconoce a la Asamblea Legislativa de aprobar los tributos nacionales y ("autorizar") los municipales - artículo 121 inciso 13-, es que el ejercicio de la potestad tributaria está reservada a la ley formal, de manera que requiere, para su imposición, seguirse el procedimiento establecido, tanto en el artículo 124 de la Constitución, como del Reglamento de la Asamblea. De manera, que tanto para imponer tributos, como para imponer exenciones, y su eventual derogatoria, es materia que está reservada a la ley formal, en tanto es una forma de ejercer la potestad tributaria. El fundamento de la reserva legal de la norma exonerativa lo constituye el hecho la exoneración se constituye en una verdadera excepción a la obligación general de contribuir con los fondos públicos, y por ende, de los principios de generalidad e igualdad tributaria.

Debe tenerse en cuenta que en materia tributaria son fuente de Derecho, las disposiciones constitucionales -tanto normas como principios-; los tratados internacionales, que en virtud del artículo 7 de la Carta Fundamental, tienen rango superior a las leyes; las leyes, de carácter formal y material¹⁷³ y normas reglamentarias –en los términos previstos en el artículo 2 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Así, el principio de reserva está reconocido en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que exige que sea la ley –en los términos señalados anteriormente, los que definan los siguientes elementos:

- la creación, modificación o supresión de tributos,
- la definición del hecho imponible (hecho generador) de la relación tributaria,
- el establecimiento de las tarifas de los tributos, y su base de cálculo,
- la definición del sujeto pasivo;
- el otorgamiento de las exoneraciones, reducciones y/o beneficios fiscales;
- la tipificación de las infracciones y establecimiento de las respectivas sanciones;

¹⁷³ Formal, en tanto sean aprobadas mediante los procedimientos dispuestos en el artículo 124 de la Constitución Política y el Reglamento de la Asamblea Legislativa; y material, en tanto genera derechos y obligaciones, tanto para la Administración como para los administrados.

- establecimiento de privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y
- la regulación de los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.

Respecto de las normas exonerativas, es el artículo 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios el que establece, de manera tácita este principio al indicar que la ley que las establezca, debe reunir las siguientes condiciones:

- que especifique las condiciones y los requisitos fijados para otorgarlas;
- los beneficiarios (sujetos a quienes se otorga) –exención subjetiva-;
- las mercancías (objetos sobre las que recaen, que más apropiadamente debería indicar, el hecho imponible sobre el que se otorgan) –exención objetiva-;
- los tributos sobre los que recae,
- el ámbito de su cobertura, si es total o parcial;
- el elemento temporal, sea, el plazo por el que se reconocen, con la indicación de si al final o en el transcurso de dicho período, se pueden liberalizar las mercancías o si deben liquidar los impuestos, si pueden autorizar el traspaso a tercero y bajo qué condiciones.

La Procuraduría General de la República al considerar comentar el principio de reserva legal en materia tributaria lo ha fundamentado en el ejercicio la soberanía estatal, en los siguientes términos:

"Es de suyo conocido que a través de la función legislativa el Estado conforma y estructura su ordenamiento jurídico; y que, por su parte, la promulgación de la ley constituye un típico acto de soberanía.

Ahora bien, las leyes conformes a nuestro ordenamiento constitucional pueden ser modificadas, parcial o totalmente, por otra ley posterior; de allí que la legislación tributaria no podía ser una excepción.

Quiere ello decir, que el legislador está plenamente facultado para un determinado momento (Ocasio Legis) proceder, mediante la aprobación de una nueva ley, a dejar sin efecto una exoneración impositiva imponiendo, por ende, la obligatoriedad del pago de un determinado tributo.

Así las cosas, las leyes que otorgan o conceden beneficios exonerativos pueden reformarse e incluso ser objeto de derogación, imponiendo al sujeto pasivo de la obligación tributaria (sea éste persona física o jurídica) el pago de impuestos nacionales o municipales.

El ejercicio del Poder Soberano de parte del Estado no se puede limitar por una ley ordinaria de la República, ya que ésta no goza de ningún fuero especial que impida su derogatoria, en ejercicio legítimo de potestades constitucionales que son originarias del Estado como soberano que, soberanía que resulta, per se, irrenunciable."¹⁷⁴

Por su parte, en términos similares se ha manifestado la Sala Constitucional, en sentencia número 2000-06970:

"IV.- En cuanto a la potestad del Estado para exonerar del pago de determinados tributos, o de eliminar dichas exenciones ya esta Sala se ha pronunciado reiteradamente, determinando que ello es constitucionalmente posible siempre que lo haga mediante el procedimiento para la creación de la Ley formal. Así fue recientemente ratificado en la sentencia número 4844-99 recaída en la Acción de Inconstitucionalidad número 97-006726-007-CO, mediante la cual se declaró la constitucionalidad del artículo 64 de la Ley número 4755 del tres de mayo de 1971 (Código de Normas y Procedimientos Tributarios) y del inciso d) del artículo 7 de la Ley 6990 del 22 de julio de 1985 (reformado por el artículo 13 de la Ley Reguladora de Todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones número 7293 del treinta y uno de marzo de mil novecientos noventa y dos), que textualmente dice:

«La exención, aún cuando fuera concedida en función de determinadas condiciones de hecho, puede ser derogada o modificada por ley posterior sin responsabilidad para el Estado»

En ese fallo, además dijo la Sala:

«... Es decir, no resulta procedente afirmar que el Estado, a través de la Asamblea Legislativa, se encuentra inhabilitado para exonerar del pago de determinados tributos, o de eliminar dichas exenciones, siempre que lo haga mediante el procedimiento para la creación de la Ley formal. En ese sentido, es claro que no llevan razón los accionantes. Por otro lado, alegan que es inconstitucional que la disminución en el monto de la exoneración se hubiera verificado respecto de los arrendadores de automóviles y no en perjuicio de otros ramos de actividades propios del sector turismo. Sobre un tema similar a éste, ya la Sala había tenido la oportunidad de manifestarse respecto de semejantes alegatos, en el siguiente sentido: (...) De lo anterior se colige la validez de las normas impugnadas en este acápite, en cuanto disponen la disminución de incentivos tributarios mediante Ley formal. El hecho de que la carga tributaria sea diferente para diversos grupos de servicios turísticos, no representa de por sí violación al artículo 33 constitucional, y al principio de isonomía. Tratándose de situaciones fácticas distintas, es válido que el legislador establezca consecuencias jurídicas igualmente diversas. El mismo numeral 33 permite la imposición de diferenciaciones no contrarias a la dignidad humana, por lo que no resulta correcto afirmar que la distinción acusada sea inconstitucional. Por lo anterior, la presente acción debe ser declarada sin lugar en cuanto a este extremo.

V.- Sobre este mismo tema, el artículo 15 del Decreto 25148-H, dispone una regla de simple reiteración y desarrollo del texto general contenido en la reforma a la Ley 6990 introducida por la Ley 7293.

¹⁷⁴ Dictamen de la Procuraduría General de la República C-049-83, supra citado.

*Evidentemente esta disposición no es la que reduce el monto de la exoneración, sino que tan solo reitera lo expresado por la Ley formal, imponiendo además el procedimiento para la implementación de los nuevos índices impositivos. Los argumentos esgrimidos en favor de la validez de la reforma legal citada en el considerando anterior sirven para sostener la constitucionalidad de la reiteración hecha por el Decreto 25148-H-TUR. En cuanto a los aspectos en que innova, los mismos constituyen simples reglas de implementación, necesarias para la puesta en práctica de las situaciones jurídicas creadas por la Ley, por lo que el texto de dicho numeral no lesiona tampoco el principio de reserva legal. De lo anterior se extrae que la norma en cuestión no es inconstitucional. (...) **Como ya ha sido dicho con anterioridad, una determinada situación tributaria no confiere derechos en el sentido de continuar indefinidamente disfrutando de dicha situación.** Lo que sí puede existir en tratándose de materia tributaria es la consolidación de situaciones jurídicas, protegidas constitucionalmente por el artículo 34 de la Ley Fundamental.»*

En cuanto al principio de legalidad, debe tenerse en claro que éste deriva de los artículos 11 de la Constitución Política y 11 de la Ley General de Administración Pública, en su doble vertiente: **positiva**, como el apoderamiento de competencias públicas que obliga a la Administración a actuar en un determinado sentido, en este caso, el otorgamiento y reconocimiento de las exoneraciones mediante la fuente normativa establecida en la propia norma constitucional –y desarrollada en la ley-, así como el reconocimiento de las situaciones y beneficios conforme a las leyes; y **negativa**, que limita el accionar de la Administración Pública a las condiciones que la ley reconozca; en virtud de lo cual, la exoneración otorgada sin sujeción a una norma tributaria –constitucional, de un tratado internacional o legal-, constituiría una liberalidad de la Administración, contraria al principio de legalidad.

CONCLUSIÓN

Un sistema tributario es un conjunto coherente de tributos y figuras tributarias de diversa índole, no cualquier acumulación de ellas; engarzadas de tal manera que la coherencia e interrelación que existe entre ellas hace que sea un vínculo lógico entre ellas. El objetivo principal de cualquier sistema tributario es el contributivo, sea, el allegar fondos al Estado para el financiamiento de sus gastos, sin que por tal motivo se obvien los fines parafiscales¹⁷⁵

Precisamente es en atención a sus fines, que un sistema tributario ideal debería reunir unas determinadas características, las cuáles están estrechamente relacionadas con el sistema de Estado que se adopte.

Efectivamente, existen dos formas básicas –y por ello antagónicas- de conceptualizar la actividad del Estado¹⁷⁶, y que derivan, precisamente, de la ideología que se adopte: la primera, el Estado liberal, y la segunda, el Estado Social de Derecho.

El Estado liberal tiene una tendencia eminentemente abstencionista, de manera que restringe su actuación al mantenimiento del orden público (seguridad para las personas y los bienes); para lo cual regula legislativamente las relaciones inter-individuales, bajo el supuesto de la igualdad formal de los sujetos y su libertad-autonomía personal de actuación dentro de los marcos generales de aquél orden público. En lo que respecta a la actuación de la Administración (Derecho Público), la sustenta en la aplicación del principio de legalidad, pero en su vertiente negativa, esto es, sólo puede hacer lo que las normas positivamente le faculten; en contraste con el ámbito privado (derecho privado), regido por la autonomía de la voluntad; lo cual conlleva a la aplicación del principio de igualdad, pero de una forma rígida y formal. A tal efecto, en las Constituciones liberales se hace una lista taxativa de los

¹⁷⁵ Por ejemplo, las contribuciones de los colegios profesionales.

¹⁷⁶ Esta categorización no debe confundirse con la forma de organizar el gobierno, uno de los tres elementos integrantes de todo Estado (gobierno, territorio y nación); que son variadas: democracia directa, monarquía, parlamentarismo, presidencialismo, dictadura, etc.

derechos fundamentales que el Estado debe reconocer a las personas, individualmente consideradas.

Por su parte, en el Estado Social de derecho, surge como un reclamo al Estado Liberal, a principios del siglo XX., al exigírsele al Estado intervenir en el seno de la sociedad para resolver los problemas de la llamada "*cuestión social*"¹⁷⁷; de manera que supera el esquema de los derechos individuales de las constituciones liberales, al asumir una serie de objetivos y finalidades a desarrollar, al atender a la consideración de derechos de una colectividad (derechos sociales); y posteriormente, los denominados de tercera generación.

Lo anterior implica un Estado asistencial, que procure solucionar o regular situaciones fundamentales en el desarrollo integral de la persona, y en consecuencia, del país en su conjunto, tales como en la economía, en la salud, en la protección ambiental, en el fomento de la educación, etc. Y efectivamente, el Estado Social de Derecho interviene de diversas maneras a favor de los individuos, motivo por el cual, en la jurisprudencia constitucional se ha estimado que implica una forma de Estado en particular, que encuentra sustento en los principios democrático, libertad e independencia, en el que la relación entre el Poder y los hombres se resuelve de modo favorable a la dignidad de la persona –sea, a favor o en beneficio de ésta-¹⁷⁸. De tal suerte que le corresponde al Estado, ya no solamente fiscalizar (poder de policía), sino tomar acciones positivas (principio de legalidad en sentido positivo) tendentes a fomentar su desarrollo integral de las personas; de manera que se encuentra plenamente legitimado (y no hacerlo implicaría una inconstitucionalidad por omisión) para planificar la economía en atención a intereses públicos, esto es, interviniendo en la economía¹⁷⁹, regulando precios –como canasta básica¹⁸⁰, por ejemplo-, o asumiendo él

¹⁷⁷ Aunque suene muy esquemático, la fórmula del Estado Social de Derecho se refiere al Estado interventor frente a un Estado Liberal, por excelencia, abstencionista.

¹⁷⁸ En este sentido, entre otras, ver sentencias número 0678-98, 6470-99 y 2003-3475.

¹⁷⁹ Competencia expresamente reconocida en la jurisprudencia constitucional en sentencias número 1441-92; 2757-93; 6157-94; 5587-94; 7022-94; 550-95; 3016-95; 3020-95; 3121-95; 4285-95, 0565-99, 2001-5548; y 2002-6385.

¹⁸⁰ En las sentencias supra citadas, la Sala Constitucional consideró que la intervención del Estado en la economía a través de la regulación de precios y porcentajes de utilidad de los bienes y servicios, constituye una expresión del Estado Social de Derecho, en tanto es una competencia que se otorga al Poder Ejecutivo (Presidente de la República y Ministro de Economía, Industria y Comercio) para que a través de decretos ejecutivos mantenga el orden social, moral y económico del país, de todos los bienes, no sólo de los de la canasta básica, a fin de evitar actividades o comercios monopólicos, y garantizar una mejor distribución de la riqueza, competencia que deriva de lo dispuesto en los artículos 28 (sistema y principio de la libertad, que permite la regulación en casos de afectación del orden público, daños de terceros y moral),

mismo la gestión de determinadas áreas en el proceso económico; establecer medidas redistributivas del ingreso, o desarrollando tareas asistenciales en beneficio de los sectores económicamente más débiles de la sociedad.

Queda entonces claro que dentro de un Estado Social de Derecho, el principio de legalidad debe verse en una doble óptica, ya no sólo el negativo (propio de la ideología liberal) "*la Administración sólo puede hacer lo expresamente señalado*"; sino también, y por sobre todo desde su sentido positivo, sea como apoderamiento de la Administración en el cumplimiento de determinados cometidos expresamente establecidos en normas de diverso rango normativo; entre las que están, en primer lugar, las de orden constitucional. Así, la aplicación del principio de igualdad conlleva, ya no al reconocimiento de la igualdad formal, sino, más bien a pretender una igualdad material, en este caso, mediante la aplicación de medidas fiscales que permitan estas condiciones, sea, las exoneraciones y desgravaciones.

Habiéndose definido la República de Costa Rica como un Estado Social de Derecho, no únicamente en atención al artículo 50 constitucional, sino, sobre todo, por la organización, derechos y principios expresamente reconocidos en la Carta Fundamental, es que se pueden derivar las siguientes características de un adecuado y coherente sistema tributario en Costa Rica:

1.- justo y equitativo, en lo que implica tanto a la aplicación del principio de igualdad formal (igual trato en igualdad de condiciones); como en lo relativo, y por sobre todo, a la igualdad material, lo cual va muy de la mano con los principios de solidaridad y justicia social (artículo 74 de la Constitución Política), y progresividad, de manera que se grave en mayor proporción a los que más tienen en beneficio de los desfavorecidos;

2.- estable, que se puedan mantener sus elementos a través del tiempo, a pesar de las alteraciones sociales como los cambios de gobierno; lo cual también implica el respeto y aplicación del principio de seguridad jurídica, esto es, el reconocimiento de las situaciones

artículo 46 (del que se deriva la libertad de empresa), 50 (intervención del Estado en la economía y distribución de la riqueza) y 74 (principio de justicia social).

jurídicas consolidados y derechos adquiridos al tenor de la normativa tributaria, en los términos del artículo 34 de la Constitución Política,¹⁸¹

- **neutral**, que implica que desde el punto de vista económico, no debe dañar sino promover la eficacia y crecimiento, introduciendo en su mecanismo las menores distorsiones posibles, para que los tributos puedan ser utilizados como instrumentos de política económica y social, esto es, en aplicación estricta de los principios de igualdad material, solidaridad, y progresividad;

- **suficiente**, que la recaudación sea la adecuada para poder atender debidamente las necesidades públicas; y

- **comprensible y sencillo de aplicar**, tanto por parte de la administración como de los administrados.

Así, en atención a las consideraciones dadas a lo largo de la investigación, no se puede más que concluir que dentro de una concepción de un Estado Social de Derecho la actividad de fomento debe encaminarse a remover los posibles obstáculos que existan a fin de procurar las condiciones para que toda actividad empresarial y lucrativa logre los mejores resultados. Esto implica, por supuesto, una adecuada administración de los recursos públicos, y el reconocimiento de la potestad del Estado de intervenir en la regulación de la economía, a fin de hacer realidad el principio constitucional de la adecuada distribución de la riqueza, que deriva directamente del artículo 50 constitucional.

Por tal motivo, necesariamente deben hacerse las siguientes consideraciones puntuales en lo que respecta al régimen de exoneraciones en nuestro país, con la advertencia de que el análisis es netamente jurídico, no económico¹⁸²:

1.- Es imperiosa la reforma del artículo 61 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a fin de adecuar la conceptualización y estructura de las normas de exoneración

¹⁸¹ Tal es el caso de lo señaló por la Procuraduría General de la República en su dictamen número C-034-93, de 17 de marzo de 1993, en tanto advirtió que en relación con los incentivos a la actividad turística, en aplicación de la lógica jurídica, debían reconocerse los derechos adquiridos, antes de la derogatoria de la ley, bajo las siguientes consideraciones: "[...] quienes son titulares de los llamados contratos turísticos tienen el derecho de exigir que su situación jurídica sea mantenida a pesar de la derogación de algunos incentivos fiscales por la Ley reguladora de la exoneraciones Fiscales."

a su verdadera naturaleza jurídica, esto es, no como una dispensa legal de la obligación tributaria, sino como una modalidad del hecho imponible, en los términos explicados en esta investigación.

Esto nos lleva a que haya una mayor claridad conceptual de la figura como tal, y a un uso debido de la misma por el legislador, que, talvez por un desconocimiento técnico-jurídico de la materia la ha confundido con otra figura tributaria, la no sujeción; de manera tal que se utilicen en su verdadero sentido y significado.¹⁸³

2.- Efectivamente en nuestro ordenamiento jurídico tributario, hay diversos tipos de exenciones tributarias, tales como las **subjetivas** (que atienden a las condiciones del sujeto), establecidos en su mayoría en el artículo 3 de la Ley del Impuesto de la Renta; **objetivas**, establecidas en atención a la actividad o hecho imponible; **mixtas**, que combina las dos anteriores. Asimismo, se establecen medidas desgravatorias de los tributos, establecidos en atención a la capacidad económica del contribuyente, tales como los **mínimos exentos**, las **reducciones** y las **normas de exclusión**¹⁸⁴; las que atienden a los costos operacionales de las empresas y actividades lucrativas (**deducciones**), de conformidad con el artículo 8 de la Ley del Impuesto de la Renta-; el régimen de **inmunidades**, entendido como una prohibición o limitación del legislador en el ejercicio de su potestad tributaria, que en nuestro país está reconocido únicamente en atención a los funcionarios diplomáticos, únicamente en el ejercicio de su función, en virtud del Tratado de los Tratados o Tratado de Viena; y **devoluciones**.

¹⁸² Por cuanto, a nivel económico se pueden evidenciar verdaderas distorsiones en la economía, que eventualmente podrían evidenciar una inconstitucionalidad, al provocar una competencia desleal, con infracción, ya no del principio de igualdad, pero sí de la libertad de comercio. Pero, este no fue el objeto de la investigación.

¹⁸³ Recordemos que las normas de no sujeción se constituyen en normas de interpretación del hecho imponible que no generan ningún efecto constitutivo, en tanto se trata de supuestos que no están previstos o no caben en el hecho imponible; de manera tal que no se genera la obligación tributaria. Por tal motivo es que se ha estimado que no tienen finalidad alguna. Caso contrario de las normas exonerativas, que precisamente en atención a su establecimiento, no obstante haberse generado la obligación tributaria, se exime de su cumplimiento. Asimismo, es claro que su adopción, para ser constitucional, debe responder a la aplicación de fines superiores, esto es, a los principios constitucionales.

¹⁸⁴ Que comprende regulaciones tanto internas como internacionales, esto es, los convenios entre Estados a fin de evitar una doble imposición tributaria sobre los mismos hechos imponibles.

3.- Que los principios tributarios constitucionales no son normas programáticas, sino verdaderas normas jurídicas, y en ese sentido, coactivas, en tanto de ellos derivan obligaciones y deberes para la Administración Pública –Asamblea Legislativa, que tiene la competencia tributaria, y a los aplicadores de estas normas, sea, al Ministerio de Hacienda y Dirección General de Tributación Directa en particular, instituciones a las que les corresponde el reconocimiento de estas normas, y a los jueces-.

En este sentido, es claro que estos principios se constituyen en límite del ejercicio de la potestad tributaria del Estado, y que, como se verá se refleja directamente en la materia exonerativa; toda vez que precisamente en atención a la aplicación de los principios constitucionales podemos concluir que no todas las exoneraciones y medidas desgravatorias son contrarias y violatorias del Derecho de la Constitución¹⁸⁵; por cuanto no todas las exenciones pueden concebirse como quiebre de los principios constitucionales, en especial de los principios tributarios materiales (de generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad). En muchos casos éstas responden más bien a la aplicación de los principios de justicia tributaria, y por tal motivo, debe realizarse un análisis pormenorizado de cada una de las exenciones establecidas; a cargo de los aplicadores del Derecho, tanto del legislador -a la hora de establecerlos-; de la Administración –a quien corresponde su reconocimiento-, como del juez –al valorar los conflictos se formulen al respecto-.

En este sentido, se hecha de menos una verdadera planificación de la situación financiera y económica del país por parte del legislador, a la hora de establecer las exoneraciones; de manera que no sea una simple ocurrencia de éstos, a fin de favorecer un grupo determinado en su actividad lucrativa.

¹⁸⁵ Tenemos por ejemplo la sentencia número 0969-90, del 20 de agosto de 1920, por la que la Sala Constitucional declaró inconstitucional la exoneración de todo impuesto sobre los vehículos de los diputados, bajo la siguiente estimación: *"... Si bien a la Asamblea Legislativa le compete la potestad de legislar, según lo disponen los artículos 115 y 121 inciso 1) de la Carta Fundamental, no lo es menos que esa atribución debe ejercerla respetando el texto escrito de la Constitución y los valores fundamentales de la comunidad, lo que no ha ocurrido en el caso concreto, pues resulta evidente que la exoneración concedida por la ley impugnada constituye un privilegio infundado e irrazonable que no se haya objetivamente justificado..."*

Así las cosas, tenemos que ante el establecimiento o reforma de una norma exonerativa, debe el legislador tener en claro que si la misma obedece a criterios razonables para que no vengán a constituir un privilegio infundado e irrazonable. En igual sentido, se manifestó la Procuraduría General de la República en su dictamen C-115-1991, de 2 de julio de 1992.

4.- Por tal motivo, estimamos, no sólo adecuadas, sino necesarias, las exenciones que se reconozcan en los siguientes supuestos:

a.- en atención a la capacidad económica del contribuyente, caso del mínimo exento, las deducciones y las normas de exclusión;

b.- en atención a la finalidad de la actividad que desarrolla el contribuyente, que sea de evidente interés público, y que implica el ejercicio y desarrollo de derechos fundamentales, tales como las relativas al fomento de la educación y la cultura –por ejemplo, el otorgamiento de donaciones para centros educativos, el otorgamiento de becas, la protección del patrimonio histórico-arquitectónico e histórico-arqueológico, el desarrollo de las artes (plásticas, música, danza), la investigación científica-, que deriva de los artículos 80, 82, 83 y 89 de la Constitución Política; la protección ambiental (recurso forestal); programas de acción social –vivienda de interés social, programas de ayuda a la niñez, juventud, mujer, tercera edad, seguridad social¹⁸⁶, etc. (artículo 74 de la Constitución Política); o del deporte; y

c.- las que se otorguen en reconocimiento de una verdadera situación inferior económica del contribuyente, a fin de promover una verdadera igualdad material, caso de los pequeños y medianos agricultores.¹⁸⁷

Se advierte que las normas y medidas desgravatorias que se otorgan en atención a la no producción de renta, caso de los partidos políticos, instituciones religiosas, organizaciones sindicales, asociaciones solidaristas¹⁸⁸, fundaciones y asociaciones sin fines de lucro, en tanto los ingresos sean utilizados para actividades tendientes al fortalecimiento de estas organizaciones, que por definición no conllevan la generación de riqueza, más bien

Bajo este supuesto es clara la inconstitucionalidad del régimen de zona franca, en atención a los excesivos beneficios fiscales que se les otorgan para lo que reportan económicamente al país.

¹⁸⁶ En este sentido, ver los dictámenes de la Procuraduría General de la República C-045-95, de 9 de marzo de 1995 y C-044-2000, de 3 de marzo del 2000, en relación con la Caja Costarricense del Seguro Social.

¹⁸⁷ En este sentido, la exención que se establece en el inciso g) del artículo 3 de la Ley del Impuesto de la Renta, respecto de asociaciones que agremie a pequeños y medianos agricultores, es no sólo adecuada, sino necesaria, por tratarse de un sector productivo y económico de mucho riesgo, y que se ubica en franca desventaja respecto de otras actividades productivas.

¹⁸⁸ Recuérdese que el Solidarismo incentiva la participación democrática, crea una actitud de ahorro permanente; desarrolla actitudes de ahorro permanente desarrolla actitudes positivas de conveniencia social; permite la administración del fondo económico del auxilio de cesantía; facilita la adquisición de bienes y servicios; genera excedentes para sus asociados; promueve un ambiente laboral de paz y armonía obrero-patronal, etc.

constituyen normas de "*no sujeción*", y así deberían de establecerse, para no generar confusión.

Es criticable la exención que se establece únicamente respecto de los fondos de ayuda y previsión del Magisterio Nacional, por cuanto no son los únicos del país que tienen una finalidad de previsión social - situación que se corrige en el proyecto de reforma fiscal, según se había comentado anteriormente-; que resulta legítima en tanto constituyen un derivado de las obligaciones sociales constitucionales, es que debieran extenderse para todos los regímenes de pensiones y jubilaciones del país, tanto públicos como privados; ya que su objetivo es generar riqueza pero para hacerle frente a las contingencias sociales de enfermedad, vejez, y muerte de sus asociados.

5.- Se aclara que respecto de las normas que en esta materia se aplican a las instituciones del Estado, más que normas exonerativas y medidas desgravatorias, se trata de la figura de la confusión, que es una forma de extinguirse las obligaciones tributarias.

6.- La actividad de fomento es fundamental en un Estado en vías de desarrollo, como el nuestro; sin embargo, el mismo debe orientarse dentro de una debida programación y planificación de la política económica y financiera del país, de manera que no se establezca como meras iniciativas particulares u ocurrencias, que es lo que ha ocurrido en nuestro país.

7.- Se evidencia una verdadera necesidad de que se establezcan verdaderos incentivos, no sólo exenciones, para proyectos culturales, científicos, deportivos, de ayuda social, ambientales, que hagan efectivo el Estado Social de Derecho. En este sentido, estimo que el que no se hayan establecido evidencian una verdadera inconstitucionalidad por omisión, en este caso, del legislador, que deja en una verdadera desprotección los derechos fundamentales involucrados en esta materia.¹⁸⁹ En este sentido, no debe olvidarse que la

¹⁸⁹ En este sentido, se puede citar el caso de la desprotección de la Ley de Patrimonio Histórico de Costa Rica, número 7555, que ante la omisión del legislador hace que el régimen de protección de este importante patrimonio cultural, se

conformación de un Estado como Social de Derecho implica una organización y fines a favor de la población, más activa por parte del Estado en su conjunto; esto es, deberes asistenciales del Estado a favor de la dignidad de la persona humana a fin de procurar un desarrollo integral de sus habitantes.

constituya en una verdadera carga urbanística en los propietarios cuyas construcciones han sido incorporadas al patrimonio histórico arquitectónico de la nación.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

CARDOSO DA COSTA, J.M.; GARCÍA-AÑOVEROS, J.; KIRCHHOF, P. y RODRÍGUEZ-BEREIJO, A.

Garantías Constitucionales del Contribuyente.

Edición Financiera Tirant lo blanch. Valencia. España. 1998.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; FERREIRO LAPATZA, Juan José; QUERALT, Juan Martín; PÉREZ ROYO, Fernando; TEJERIZO LÓPEZ, Juan Manuel

Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular.

Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Dieciochoava edición. Madrid. Barcelona. España. 2002.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel

La exención tributaria.

Editorial Colex. Madrid. España. 1990.

JARAH, Dino

Finanzas Públicas y Derecho Tributario.

Abeledo-Perrot. Segunda edición. Buenos Aires. 1996.

LUQUE, Juan Carlos

La obligación tributaria.

Ediciones Desalma. Buenos Aires. Argentina. 1989.

MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta

Técnicas desgravatorias y deber de contribuir.

Mc.Graw Hill/Interamericana de España. Madrid. España. 1999.

MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio

Derecho Tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria.

Editorial Civitas, S.A. Madrid. España. 1985.

MARTÍN-RETORTILLO, Sebastián

Derecho Administrativo Económico

Editorial La Ley. Madrid. España. Reimpresión. 1991

PÉREZ ROYO, Fernando.

Derecho Financiero y Tributario. Parte General.

Editorial Civitas, S.L. Décima quinta edición. Madrid España. 2000.

VALDÉS COSTA, Ramón.

Curso de Derecho Tributario.

Editorial Temis, S.A. Tercera edición. Bogotá-Colombia. 2001.

Artículos de revista o digitalizados

NAVIERA DE CASANOVA, Gustavo
Apuntes sobre la denominada inmunidad fiscal.

TORREALBA NAVAS, Adrián.
La exención: ¿dispensa legal de la obligación tributaria o modalidad del hecho generador?

TORREALBA NAVAS, Adrián.
Régimen procedimental de los incentivos tributarios: incidencia de su configuración como créditos de impuestos o como exenciones.

Documentos de Internet

Reforma fiscal: imposición sobre la renta y repercusiones a empresas de zona franca
<http://www.lawfirmcr.com/PageCreator/paginas/bulletin.htm>

Estrategia Nacional de Biodiversidad
Fortalecimiento de las acciones de internalización de costos de los SERVICIOS AMBIENTALES E INCENTIVOS para la utilización sostenible de la biodiversidad.
<http://www.google.co.cr/search?q=incentivos+fiscales&hl=es&lr=&cr=countryCR&ie=UTF-8&oe=UTF-8&start=10&sa=N>

INBIO
El Pago de Servicios Ambientales en Costa Rica Información General
<http://www.inbio.ac.cr/es/conserv/psa.htm>

Políticas de Fomento
<http://www.ecouncil.ac.cr/centroam/conama/fom.htm>

RED DE INFORMACIÓN DEL CONVENIO ANDRÉS BELLO (RICAB)
SERVICIO DE INFORMACIÓN EN GESTIÓN DE LA CIENCIA Y LA TECNOLOGÍA
Corpus legislativo en ciencia y tecnología (infolegis) & incentivos fiscales y parafiscales en ciencia y tecnología (infofiscal)
<http://www.cab.int.co/cab/infos/infofisc/infofisb.htm>

Legislación

Constitución Política

Código de Normas y Procedimientos Tributarios

Ley del Impuesto de la Renta, número 7092

Código de Normas y Procedimientos Tributarios

Ley de Zona Franca

Ley de Cooperativas

Código de Trabajo

Ley de Asociaciones Cooperativas y Creación del Instituto de Fomento Cooperativo

Ley de Asociaciones Solidaristas

Ley de Protección del Trabajador

Decreto Ejecutivo número 31.458-H

Jurisprudencia Constitucional

0969-90

0196-91

0337-91

1432-91

2159-91

0256-92

0320-92

1441-92

1732-92

1341-93

1474-93

2757-93

5749-93

0633-94

4844-94

1045-94

1770-94

3910-94

5061-94

5282-94

5972-94

6097-94

6157-94

7022-94

7182-94

0550-95

3016-95

3020-95

4285-95

2253-96

3096-96

0678-98
5944-98
7292-98
0565-99
1830-99
6470-99
2000-0618
2000-0774
2000-2858
2000-4257
2000-4261
2000-6970
2000-11530
2001-5549
2001-9676
2001-9776
2001-9776
2001-10153
2002-6385
2003-3475

Jurisprudencia del Tribunal de Casación Sala I: número 45-1979

Dictámenes Procuraduría General de la República:

C-215-1980
C-049-1983
C-057-1983
C-181-1983
C-310-1983
C-356-1983
C-365-1983
C-362-1984
C-306-1985
C-204-1986
C-075-1987
C-005-1988
C-027-1988
C-046-1988
C-062-1988
C-066-1988
C-077-1988
C-160-1988
C-163-1988
C-167-1988
C-011-1989
C-026-1989
C-072-1989
C-141-1989
C-149-1989
C-244-1989
C-002-1990
C-016-1990
C-054-1990
C-102-1990
C-133-1990
C-209-1990
C-042-1991
C-076-1991
C-115-1991
C-130-1991
C-142-1991
C-210-1992
C-034-1993
C-151-1993
C-045-1995
C-044-2000