



Boletín Informativo

La Uruca, San José, Costa Rica, viernes 29 de abril del 2011. Nº 4

Dictamen : 006 del 14/01/2008

C-006-2008

14 de enero, 2008

Señora

Jeannette Carrillo Madrigal

Presidenta Ejecutiva

Instituto Nacional de las Mujeres

Estimada señora:

Con la aprobación del señor Procurador General Adjunto, me refiero a su atento oficio N° P E-1192-2007 de 21 de diciembre de 2007, mediante el cual consulta en relación con el impuesto creado a favor del Fondo de Emergencias.

Señala Ud. que con base en lo dispuesto en la Ley N° 8276, la Comisión Nacional de Emergencias ha realizado un cobro al INAMU de un 2.7% por concepto de impuesto por el período de cinco años. La Comisión realiza los cobros con base en el superávit acumulado y no en el superávit generado en el período fiscal respectivo, justificando que la Ley se refiere al superávit presupuestario acumulado, lo que no ha sido aceptado por el INAMU. La Dirección de Tributación, mediante oficio DGT-1400-07 de 14 de noviembre de 2007, recomendó consultar el criterio de la Procuraduría. Por lo que consulta si la forma en que se cobra el aporte del 3% al INAMU violenta los principios de irretroactividad de los tributos y la prohibición de doble imposición, así como cuál normativa debe aplicarse en caso de que exista prescripción de la deuda.

Adjunta Ud. el criterio de la Asesoría Jurídica, oficio AL-0213-07 de 14 de diciembre anterior. A partir de criterios anteriores de este Órgano Consultivo, la Asesoría Jurídica opina que el aporte del 3% del superávit que el INAMU debe entregar a la Comisión Nacional de Emergencias debe ser calculado sobre el superávit producido durante el año fiscal correspondiente, excluyendo la suma proveniente de años anteriores, sobre la cual ya se pagó el tributo, ya que de lo contrario se violarían los principios de irretroactividad del tributo y la prohibición de doble imposición.

El Instituto Nacional de las Mujeres no discute su condición de sujeto pasivo del impuesto creado por el artículo 46 de la Ley Nacional de Emergencias y Prevención del Riesgo, N° 8488 de 22 de noviembre de 2005: Lo que está en discusión es lo relativo a la base imponible del impuesto. Un aspecto que ha sido objeto de atención de la Procuraduría en diversos pronunciamientos, tanto en relación con lo dispuesto en la anterior Ley de Emergencias como lo dispuesto en el artículo 46 de la nueva Ley de Emergencias.

A.-

EL SUPERAVIT DE LA LEY 8276 ES ANUAL

El carácter anual del tributo a favor del Fondo de Emergencias fue primeramente analizado en relación con el Transitorio I establecido en la Ley Nacional de Emergencia, N° 7914 de 28 de septiembre de 1999, reformado por la Ley N° 8276 del 2 de mayo de 2002. La posibilidad de que la Comisión Nacional de Emergencia cobrara el tributo establecido en dicho Transitorio considerando los superávits producidos en años anteriores fue analizado en el dictamen N° C-096-2004 de 22 de marzo de 2004. En dicho dictamen se expresó:

“El período impositivo del tributo que nos ocupa es de un año. El tributo es de carácter temporal, no permanente, porque se debe pagar durante cinco años, pero el presupuesto de hecho complejo se configura anualmente, no se acumula año tras año.

Si bien el legislador definió en forma imprecisa los elementos estructurales del impuesto que nos ocupa, señaló que éste recaía sobre el superávit presupuestario o las ganancias. Por superávit presupuestario se entiende el exceso de recursos sobre los gastos *en el año fiscal*

correspondiente. Dado ese concepto, habría que considerar que el hecho generador se produce cuando hay exceso de recursos sobre los gastos en un período fiscal determinado. Ese exceso tiene que ser consecuencia del ejercicio presupuestario del año fiscal que se imputa. De considerarse el superávit de años anteriores y en particular el acumulado, podrían presentarse una de estas dos situaciones:

En primer término, si se trata de un superávit constituido con anterioridad a la vigencia de la ley, se estaría dando una aplicación retroactiva de la norma. Ello en el tanto se partiría de un hecho (el superávit) surgido con anterioridad a la vigencia de la norma. Para efectos del impuesto, interesa el superávit que pueda imputarse al correspondiente período fiscal posterior a la vigencia de la ley.

En segundo término, si para cada período fiscal se considera no sólo el superávit que se produce en ese año, sino también los producidos en los anteriores, acumulados período tras período, se corre el riesgo de que se obligue a pagar dos veces por el mismo hecho generador, violentando la prohibición de doble imposición. Esta se produce cuando el mismo presupuesto de hecho da lugar a varias obligaciones tributarias por el mismo título. Se requiere unidad de sujeto pasivo, unidad del objeto, unidad de tiempo y unidad de título.(...).

Si se considera el superávit acumulado, podría suceder que una entidad pública en el año 1 pague el tributo no sólo sobre el superávit derivado de ese año 1 sino también sobre el superávit producido en años anteriores a la vigencia del impuesto, tal como ya indicamos. O bien, partiendo del superávit de ese año 1, podría suceder que en el año +1 pague no sólo por el superávit que se llegue a producir en ese año, sino por el que se produjo en el año 1 y así sucesivamente. Situación que lesiona el principio de justicia tributaria, el cual protege la doble imposición”.

Se concluyó, entonces, que el superávit que debe ser tomado en cuenta es el producido en el período fiscal que se tasa, sin considerar el superávit acumulado a la fecha, ya que si se grava el superávit acumulado de períodos anteriores se corre el riesgo de violentar los principios tributarios de irretroactividad del tributo y prohibición de doble imposición. Criterio que ha sido mantenido bajo la nueva Ley.

B.-

CARÁCTER QUE MANTIENE EL ARTICULO 46 DE LA LEY 8488

Mediante dictamen N° C-342-2007 de 26 de septiembre de 2007, la Procuraduría debió referirse de nuevo al concepto de superávit para efectos del cálculo del impuesto a favor del Fondo Nacional de Emergencias. En este caso, bajo los supuestos establecidos por la Ley N° 8488 de 22 de noviembre de 2005. En dicha ocasión, manifestamos a la Junta Administrativa del Archivo Nacional:

“El hecho generador del tributo que nos ocupa es la “producción de superávit presupuestario originado durante todo el período fiscal o las utilidades, según corresponda, generados en el período económico respectivo”. Por consiguiente, cuando se produzca superávit o se generen utilidades se estará ante el hecho generador que da nacimiento a la obligación tributaria y por ende, se debe pagar el impuesto que resulte. La base imponible está compuesta por las ganancias o el superávit presupuestario acumulado, libre y total que reporte cada sujeto pasivo, según corresponda.

Por ende, el superávit libre y total corresponde al excedente de ingresos reales sobre los gastos reales en un período determinado, en los términos en que se indicó en el dictamen N° C-201-2007 de 20 de junio de 2007.

Ese excedente se determina en el período fiscal de que se trate. La definición de hecho generador que contiene el numeral 46 antes transcrito no permite considerar que se trata de un superávit acumulado en diversos períodos fiscales. En efecto, el segundo párrafo de ese artículo establece expresamente que se trata de la producción de un superávit en el período fiscal o de utilidades generadas en el período económico respectivo. Por lo que el adjetivo “acumulado” utilizado en el primer párrafo debe entenderse como acumulado en el período fiscal respectivo, sin que pueda entenderse que se trata de períodos fiscales anteriores, de manera tal que el superávit producido en un período distinto del que se grava pueda integrar la base impositiva.

Nótese, incluso, que un organismo público sujeto al tributo con base en la Ley N° 8488 podría haber acumulado superávit en períodos fiscales anteriores, incluso, a la entrada en vigencia de la Ley N° 8488. Períodos fiscales que no resultaban gravados para efectos de ese organismo público, por no constituir un sujeto pasivo en los términos del Transitorio I de la Ley de Emergencia. No obstante, si se considera que el superávit es el acumulado en períodos anteriores, bien podría ser obligado a cubrir un tributo por un superávit que no era pasivo de impuesto. Lo que implicaría, en último término, que se estaría dando aplicación retroactiva al artículo 46 de mérito y, por esa vía, creando un tributo para el organismo concernido.

(...).

El carácter temporal del tributo ha sido también puesto de manifiesto por la Contraloría General de la República. En efecto, el oficio N° 10 438 (FOE-EC-0286) de 27 de julio de 2006, expresamente indica:

“Sobre el particular, este órgano contralor considera que del artículo 46 se deriva, para este caso particular, la obligación que tiene la Dirección General del Archivo Nacional de girarle al Fondo Nacional de Emergencias, el 3% del superávit que pueda obtenerse como resultado de *la liquidación del período 2006, que va del 1 de enero al 31 diciembre*, lo cual debe efectuarse en los primeros tres meses del año 2007 y, así sucesivamente, mientras se obtengan superávits”. La cursiva no es del original.

Por consiguiente, el impuesto del 3% se calcula sobre el superávit generado en el período fiscal de que se trate, sin que para el establecimiento de la base imponible puedan considerarse los superávits que hayan surgido en períodos fiscales anteriores”.

Bajo la Ley N° 8488 surgirá la obligación tributaria si al finalizar el período presupuestario de que se trate se deriva un superávit libre, no específico. A este se le aplicará la tarifa del 3%, sin que para esta imposición pueda considerarse el superávit de años anteriores.

C.-

EN ORDEN A LA PRESCRIPCIÓN

Se consulta en último término, sobre la prescripción de la deuda. Puesto que se trata de la deuda de naturaleza tributaria, se sigue como lógica consecuencia que, en ausencia de una disposición específica, se rige por las normas que establecen la prescripción en materia tributaria. Dispone al efecto el artículo 51 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

“ARTÍCULO 51.-

Términos de prescripción

La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los tres años. Igual término rige para exigir el pago del tributo y sus intereses.

El término antes indicado se extiende a cinco años para los contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Tributaria o a los que estén registrados pero hayan presentado declaraciones calificadas como fraudulentas o no hayan presentado las declaraciones juradas. Las disposiciones contenidas en este artículo deben aplicarse a cada tributo por separado”.

El derecho de la Administración Tributaria, Comisión Nacional de Emergencias, para cobrar los tributos determinados se extingue con el transcurso del tiempo por la inactividad cobratoria del ente acreedor, a partir del momento en que el sujeto pasivo está obligado al pago de la deuda tributaria. Extinción que opera en el plazo de tres años, plazo que rige tanto para determinar la obligación tributaria y luego para exigir el pago del tributo.

El plazo de tres años comienza a correr, en ausencia de una disposición específica, según lo dispuesto por el numeral 52 del mismo Código, es decir, a partir del primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que el tributo debe pagarse.

Para efectos ilustrativos y sobre todo en relación con las obligaciones derivadas del anterior Transitorio I, interesa transcribir lo indicado por la Procuraduría en el dictamen N°C-157-2005 de 28 de abril del 2005:

“En el asunto que nos ocupa, el hecho generador del tributo es la ganancia o el superávit presupuestario que obtengan los sujetos pasivos del impuesto. Por ello, para determinar si se ha obtenido ganancias o superávit en el periodo de que se trate, es necesario esperar a que ese periodo finalice. Una vez que ello ocurra, y habiéndose constatado la existencia de ganancias o superávit, para obtener el monto del impuesto debe aplicarse total o proporcionalmente (según haya sido un periodo completo o una fracción) la tasa fijada en la ley. El tributo debe cancelarse, de conformidad con el artículo 40 recién transcrito, dentro de los 15 días siguientes al cierre del periodo fiscal o presupuestario correspondiente.

En este caso, como ya indicamos, los cinco años de vigencia del impuesto vencieron el 13 de octubre del 2004. Por esa razón, los sujetos pasivos cuyo periodo presupuestario o fiscal va del 1° de enero al 31 de diciembre de cada año, deben pagar la tasa proporcional a 9 meses y 13 días de impuesto en caso de que hayan obtenido ganancias o superávit. Ese pago debió realizarse dentro de los 15 días hábiles posteriores al 31 de diciembre del 2004, fecha en que ocurrió el hecho generador de la obligación tributaria. Los sujetos pasivos cuyo periodo presupuestario o fiscal va del 1° de octubre de un año al 30 de setiembre del año siguiente, deben pagar la tasa proporcional a 13 días de impuesto en caso de que obtengan ganancias o superávit. Tal pago debe hacerse dentro de los 15 días hábiles posteriores al 30 de setiembre del 2005”.

Dictamen que recalca que el impuesto se debe en el tanto en que haya surgido el hecho generador y que dicho pago se rige por lo dispuesto en el Código Tributario. Lo que concierne, repetimos, la extinción de la deuda

CONCLUSION :

Por lo antes expuesto, es criterio de la Procuraduría General de la República, que:

1.-

Se reitera que el impuesto del 3% se calcula sobre el superávit libre generado en el período fiscal de que se trate, sin que para el establecimiento de la base imponible puedan considerarse los superávit que hayan derivado los períodos fiscales anteriores.

2.-

Si para efecto de establecer el tributo se considerara el superávit acumulado de períodos anteriores, se podría producir una violación a los principios tributarios de irretroactividad del tributo y prohibición de doble imposición.

3.-

Para efectos de la prescripción de la deuda tributaria derivada de la Ley N° 8276 de 2 de mayo de 2002, así como de lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley N° 8488, se aplica el plazo de tres años establecidos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Atentamente,

Dra. Magda Inés Rojas Chaves

Procuradora Asesora

MIRCH/mvc