



EXP: 04-000468-0163-CA

RES: 000262-F-2007

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José a las diez horas veinte minutos del trece de abril del dos mil siete.

Proceso ordinario de lesividad establecido en el Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda por el **INSTITUTO DE DESARROLLO AGRARIO**, representado por su Presidente Ejecutivo con facultades de apoderado generalísimo sin límite de suma, Gerardo Vargas Rojas, vecino de Atenas; contra el **ESTADO**, representado por su Procurador Tributario, Juan Luis Montoya Segura y **FLORIDA ICE AND FARM COMPANY SOCIEDAD ANÓNIMA**, representada por su Gerente General con facultades de apoderado generalísimo sin límite de suma, Ramón de Mendiola Sánchez, empresario. Las personas físicas son mayores de edad, casados y con las salvedades hechas, abogados y vecinos de San José.

RESULTANDO

1.- Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, el actor estableció demanda ordinaria de lesividad, cuya cuantía se fijó en la suma de once millones quinientos setenta y un mil seiscientos sesenta y un colones con catorce céntimos, a fin de que en sentencia se declare: *"1. ... CON LUGAR la presente demanda. 2. Que se declare la nulidad de la resolución dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo por resultar lesiva a los intereses*

públicos. 3. Que se confirme la Resolución Determinativa N° (sic) 004-2001, dictada por la Presidencia Ejecutiva del IDA a las 09:00 horas del 4 de septiembre del 2001, por encontrarse ajustada a derecho. 4. Que se condene a las partes demandadas al pago de las costas personales y procesales que se originen del presente litigio."

2.- Los demandados contestaron negativamente. El Estado opuso las excepciones de falta de derecho, falta de legitimación pasiva y la expresión "*genérica de sine actione agit*" y la sociedad codemandada las de falta de legitimación ad causam pasiva respecto del Estado y falta de derecho.

3.- El Juez Max Rudín Herrera, en sentencia no. 507-2005, de las 14 horas del 17 de mayo del 2005, dispuso: "*Se rechazan las excepciones de (sic) interpuestas por ambas partes, a saber las de falta de interés, falta de legitimación en sus dos modalidades. Se acoge en forma parcial la de falta de derecho. Se declara parcialmente lesiva a los intereses fiscales de la Administración Tributaria demandante, la resolución: N° (sic) 50/2004, dictada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, a las nueve horas del veinte de febrero de dos mil cuatro y por lo tanto se anula la misma; únicamente en cuanto excluye la denominada "utilidad del distribuidor", de la base imponible, del calculo (sic) del impuesto del 5% a favor del IDA, sobre las bebidas gaseosas y la cerveza, entendiéndose denegadas las pretensiones, sobre las que no se haga mención expresa. Por lo que debe quedar claro, que únicamente dicho aspecto de esa resolución, es el que aquí se anula, permaneciendo incólume el resto de las disposiciones que ahí se establecen. La pretensión de la parte accionante, en cuanto a que se confirme la resolución*

determinativa N° (sic) 004-2001, dictada por la Presidencia Ejecutiva del IDA, a las nueve horas del cuatro de septiembre de dos mil uno, se rechaza por improcedente, toda vez que en esta sede, no se pueden fijar tributos, en este sentido se debe acudir a la vía respectiva. A su vez (sic), todas las pretensiones de la Cervecería accionada, que son ajenas a la defensa del acto que se declaró (sic) lesivo y que no atañen a los motivos de la lesividad declarada en sede administrativa, se rechazan por improcedentes, en este sentido debe acudir esta parte a los mecanismos legales pertinentes a efectos de hacer sus reclamos, incluidos los indemnizatorios. Se resuelve sin especial condenatoria en costas."

4.- El Instituto y la sociedad codemandada apelaron, y el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Sección Cuarta, integrado por los Jueces Lilliana Quesada Corella, Juan Carlos Segura Solís y Julio Alberto Cordero Mora, en sentencia no. 54-2006 de las 14 horas 30 minutos del 30 de junio del 2006, dispuso: *"Se revoca la resolución recurrida, únicamente en cuanto acoge parcialmente tanto la defensa de falta de derecho como la demanda y condena a las accionadas al pago de ambas costas del proceso y en su lugar se dispone: Se acoge la defensa de falta de derecho interpuesta por los accionados. Se declara sin lugar en todos sus extremos la demanda. Son ambas costas a cargo del Instituto de Desarrollo Agrario."*

5.- El Instituto formula recurso de casación por el fondo. Alega violación de los artículos 6 y 10 de la Ley no. 5792 reformados por la Ley no. 6735; 48 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativo; 221 y 222

del Código Procesal Civil; 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y los numerales 11 y 121 inciso 13) de la Constitución Política.

6.- En los procedimientos ante esta Sala se han observado las prescripciones de ley.

Redacta la Magistrada León Feoli

CONSIDERANDO

I.- El 15 de marzo de 2001, el Instituto de Desarrollo Agrario (en adelante IDA), mediante Traslado de Cargos y Observaciones número AF-044-2001, requirió a Florida Ice and Farm Company S.A. (en lo sucesivo Florida Ice), el pago de ¢87.708.966,86. Esa suma se desglosa de la siguiente forma: a) ¢87.680.624,38 por concepto de principal e intereses, por la no declaración y pago del 5% sobre el precio antes del impuesto de venta de los refrescos gaseosos de marcas nacionales, en relación con la fabricación y comercialización del producto denominado Maxi Malta, durante el período comprendido entre los meses de enero de 1996 y junio de 1998; b) ¢28.342,48 de principal e intereses por la no declaración y pago del 5%, sobre el precio de las ventas efectuadas de la cerveza nacional de marca Tropical, durante los meses de abril, mayo y junio de 1998. Florida Ice se opuso y lo impugnó. La Presidencia Ejecutiva del IDA, en la resolución determinativa número 04-2001, declaró sin lugar el reclamo. Contra ésta, el contribuyente formuló recurso de revocatoria con apelación en subsidio, el primero rechazado, y el segundo, admitido para ante la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, quien en el pronunciamiento número 50/2004 de las 9 horas del 20 de febrero del 2004, la revocó parcialmente. En lo que interesa, indicó, que la forma de calcular la

base imponible de los impuestos a los refrescos gaseosos de marcas nacionales y sobre la cerveza nacional, es improcedente. Por lo que el IDA, debe liquidar el monto efectuando su cálculo a partir del precio al detallista, al que se deberá sustraer el impuesto sobre las ventas, la utilidad del distribuidor, el impuesto del 3% a favor del Instituto de Fomento y Asesoría Municipal (IFAM, en adelante), en el caso de la cerveza, y el impuesto del 5% a favor del IDA, para arribar a la base imponible de dichos tributos. Porque el impuesto a favor del IDA forma parte de la base imponible sobre la cerveza nacional a favor del IFAM. El 24 de mayo siguiente, previo dictamen favorable de la asesoría legal, la Junta Directiva del IDA declaró lesivo a los intereses públicos el pronunciamiento del Tribunal Fiscal Administrativo, por haber dejado fuera de la base del cálculo del tributo, el impuesto a favor del IFAM y la utilidad del distribuidor. El 2 de junio de aquel año, se interpuso este proceso en contra del Estado y de Florida Ice. El IDA solicita, en lo medular, se declare la nulidad de lo resuelto por el Tribunal Fiscal, por considerar que distorsiona la base impositiva para calcular el 5% del impuesto sobre las bebidas carbonatadas y la cerveza, al excluir el impuesto a favor del IFAM y la utilidad del distribuidor. Los demandados contestaron en forma negativa. El Estado opuso las excepciones de falta de derecho, falta de legitimación pasiva y la genérica de sine actione agit. Por su parte, Florida Ice alegó falta de derecho y falta de legitimación pasiva. El Juzgado rechazó las defensas, excepto la falta de derecho, la cual acogió de forma parcial. Declaró lesiva a los intereses fiscales la exclusión de la utilidad del distribuidor de la base imponible del cálculo del impuesto del 5% a favor del IDA sobre las bebidas gaseosas y la cerveza. Resolvió sin especial

condenatoria en costas. El Tribunal revocó la sentencia apelada. Declaró sin lugar la demanda, e impuso el pago de ambas costas al vencido.

II.- El representante del Instituto de Desarrollo Agrario interpone recurso de casación por el fondo. Aduce dos motivos. **Primero.** Acusa infringidos los artículos 11 y 121 inciso 13) de la Constitución Política (principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria), 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 6 y 10 de la Ley no. 5792 del 1 de septiembre de 1975, reformados por el numeral 35 de la Ley de Creación del IDA. Sostiene, las consideraciones del Tribunal Contencioso Administrativo son una reiteración de lo expuesto por el Tribunal Fiscal Administrativo, en el sentido de que la resolución determinativa es procedente en forma parcial, en cuanto dispone que para el cálculo del impuesto de consumo sobre las bebidas gaseosas y la cerveza, debe partirse del precio al detallista. Sin embargo, critica, al realizar el cálculo, se generó un perjuicio cercano a los ¢11.571.661,14, con respecto a la suma inicialmente cobrada. La resolución del Tribunal Fiscal, señala, carece de sustento jurídico, porque de acuerdo con el principio de reserva de ley, no existe norma que permita excluir la utilidad del distribuidor de la base imponible, aunado al perjuicio patrimonial a que hizo referencia. Alega, no se realizó un análisis pormenorizado de la documentación del expediente y de la normativa aplicable, y al establecer que el canon a favor del IDA, al ser un impuesto de consumo específico, lo que grava es la transferencia de la mercancía realizada por los fabricantes, contraviene las reglas aplicables, dado que la tarifa del impuesto se aplicará al precio antes del impuesto de ventas, y no al del productor o de fábrica. El fallo del Tribunal Contencioso

Administrativo, relata, se funda en el Dictamen C-346-2002 de la Procuraduría General de la República y en los argumentos del Tribunal Fiscal Administrativo, sobre la interpretación auténtica del canon 37 de la Ley de Licores, sin hacer un análisis de las disposiciones pertinentes, sean, las normas creadoras de los impuestos de mérito (artículos 6 y 10 de la Ley no. 5792 reformados por el 35 de la Ley no. 6735) y el principio de reserva de ley, o en su caso, una debida integración, con la Ley del Impuesto sobre las Ventas. Señala, los juzgadores lejos de aplicar la regulación, proceden a interpretarla, lo que es inadmisibles, por tratarse de reglas claras en su contenido. Además, afirma, de conformidad con el numeral 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la base de cálculo de los diversos tributos, es reserva de ley. En su criterio, el fundamento del Tribunal, en cuanto a que los impuestos creados a favor del IDA deben cobrarse una vez que el producto es colocado en el mercado, tomando como base imponible el precio del fabricante y excluyendo la utilidad del distribuidor, no abarca la totalidad de aspectos a considerar, además de contravenir el principio de reserva de ley y realidad económica. A juicio del recurrente, la sentencia del Juzgado aplicó las disposiciones, que transcribe parcialmente en lo que le interesa, en concordancia con el principio de reserva legal, contrario a lo resuelto por el Ad quem. Expresa, la compañía demandada históricamente ha producido y vendido cerveza, así como el refresco maximalta, o sea, siempre ha tenido a cargo todo el proceso de producción y distribución hasta la venta del bien, por lo que solo existe un precio "antes del impuesto de ventas", y conforme la ordenanza creadora del tributo, es la base imponible del impuesto a favor del IDA, no pudiendo interpretarse que sea el "precio del fabricante".

De esta forma, añade, se irrespeta el principio de legalidad, conocido como de reserva de ley, consagrado en el precepto 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Por lo anterior, asevera, el precio que sirve de base para el cálculo del impuesto de la cerveza nacional, refrescos gaseosos y bebidas carbonatadas, incluye todos los conceptos y rubros considerados hasta antes del impuesto de ventas, siendo este el único que no forma parte de esa base. Manifiesta, se requiere establecer el alcance de los artículos 6 y 10 de la Ley no. 5792, reformados por el canon 35 de la Ley no. 6735, y determinar si la exclusión que hace el Tribunal Fiscal de la utilidad del distribuidor, se ajusta o no a derecho. Sobre el particular, reitera su posición de que para el cálculo de mérito, solo se exceptúa el impuesto de venta. La legislación citada, continúa, no sólo crea el tributo del 5%, sino que también fija explícitamente su base de cálculo: precio antes del impuesto de venta. Reafirma, la incorrecta interpretación de las normas y principios aplicables efectuada por el Tribunal Contencioso Administrativa, radica en que el impuesto del IDA es de consumo, con fundamento en el pronunciamiento de la Procuraduría General de la República y el fallo del Tribunal Fiscal, quienes no abarcan lo que el legislador quiso plasmar, puesto que es la propia regulación del impuesto la que traslada de forma expresa la repercusión económica. Afirmar, en el momento histórico en que nace a la vida jurídica, se determinó que debía aplicarse al precio del producto antes del impuesto de ventas, es decir, que para establecer la base imponible se debe partir del precio final. Por lo expuesto, alega, la estructura de la base imponible establecido en la sentencia impugnada, no se ajusta al Ordenamiento Jurídico, porque mientras la base de cálculo se obtiene partiendo

del precio antes del impuesto de ventas, lo que deriva que al precio final sólo debe excluirse el impuesto de venta, al igual que la resolución del Tribunal Fiscal, excluye rubros no contenidos en la ley, como es la utilidad del distribuidor. Concluye repitiendo que, el canon creador del impuesto no hace referencia al precio del productor, razón por la cual, se quebranta el principio de reserva legal, por tomar como base imponible de los impuestos sobre la cerveza nacional y los refrescos gaseosos y bebidas carbonatadas, parámetros no regulados por ley. **Segundo.** Protesta violación de los artículos 98 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, 221 y 222 del Código Procesal Civil. Aduce, se le condena en costas sin razonamiento alguno, ni advertir el derecho que le asiste para interponer la demanda. Argumenta, así como fue expuesto por el Juzgado, el punto discutido es confuso. Asegura, el IDA recurrió al procedimiento de determinación para verificar el pago de los tributos, en vista de que la definición de la base imponible es un tema delicado que no ha sido resuelto en el ámbito judicial. Considera, no se justifica el criterio del Tribunal, porque la jurisprudencia citada se refiere al impuesto selectivo de consumo, donde las regulaciones no son aplicables a los impuestos a favor del IDA. En su criterio, ha actuado de buena fe en el ejercicio de las facultades que le otorga la ley, para exigir el cumplimiento de las obligaciones que le confieren ingresos. Por lo expuesto, al no realizar el Ad quem un análisis de los motivos para proceder de esa manera, vulneró los artículos antes citados. Añade, el fallo atacado limita su exposición al indicar que el tema ha sido resuelto reiteradamente, sin embargo, no hay un antecedente sobre el particular. Al tenor del ordinal 98 de la Ley Reguladora de la materia, sostiene,

debe condenarse al pago de las costas a la parte vencida, salvo que exista alguna causal para exonerar. En este sentido, se apoya en el inciso c) de ese numeral, y además transcribe, en lo de su interés, parte de una resolución de esta Sala. Por tal razón, señala, no obstante que el artículo 221 del Código Procesal Civil establece la obligación de imponer esa carga a la parte vencida, el numeral siguiente permite la dispensa cuando se litigue de buena fe o se admitan defensas de importancia invocadas por el vencido, entre otras causales. En el presente caso, esgrime, aún cuando declara sin lugar la demanda, admite argumentos brindados por el IDA, al rechazar las excepciones de falta de interés y falta de legitimación opuestas. Por último, estima, ese aspecto de la sentencia de primera instancia no fue revocado por el Tribunal, por lo que se le debió eximir de esos extremos.

III.- La Ley se ha creado con el fin de que se aplique a los casos expresamente previstos por ella, sin embargo, en ocasiones surgen dudas e incertidumbre en lo tocante a su interpretación, y es en estos supuestos, cuando nace la necesidad de extraer del texto su sentido propio. Los medios de que el operador jurídico se sirve para llevar a cabo este proceso, son substancialmente cuatro: filológico o gramatical, lógico, histórico y sociológico. El artículo 10 del Código Civil, al cual remite el canon 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en relación a la interpretación de las reglas tributarias, contempla estos cuatro elementos: *"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de ellas"*.

La concordancia de estos parámetros de interpretación con los principios rectores en materia tributaria, han llevado a esta Sala a la conclusión de que los impuestos y sus excepciones están cubiertos por el principio de reserva de ley, contenido en el numeral 5 ibídem, según el cual, corresponde al legislador, su creación, modificación y extinción, con la matización que luego se hará. Este parámetro de legalidad tributaria encuentra sustento en el ordinal 121 inciso 13 de la Constitución Política, que asigna a la Asamblea Legislativa la potestad exclusiva de "*establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar las municipales.*" Así como en el artículo 5 del Código de la materia, que dispone con claridad: "*En cuestiones tributarias solo la ley puede: **a)** Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo; **b)** Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; (...)*" También encuentra sustento en el numeral 124 de la Ley General de la Administración Pública, al disponer que: "*Los reglamentos, circulares, instrucciones y demás disposiciones administrativas de carácter general no podrán establecer penas ni imponer exacciones, tasas, multas ni otras cargas similares.*" Esta Sala, en diversos pronunciamientos, ha recalcado que este postulado infiere un ámbito material. Así, se establecen cuales son los componentes del tributo que indubitadamente, deben ser creados por ley expresa. Dentro de estos elementos, se encuentran, el hecho generador, el sujeto pasivo, la base imponible. Fuera de su aplicación se ubican los componentes procedimentales, tales como mecanismos de recaudación, tramitación, entre otros. Por lo anterior, se dice que, en materia tributaria mantiene un matiz de carácter

relativo, tal y como lo ha ratificado en varios de sus votos la Sala Constitucional, entre otros, en los números 8271-2001, 8580-2001 y 5504-2002.

IV.- En la especie, el punto medular se centra en determinar los elementos que forman parte de la base imponible para calcular el impuesto sobre los refrescos gaseosos, las bebidas carbonatadas y la cerveza. Para el casacionista, es improcedente excluir la utilidad del distribuidor, por cuanto la tarifa se debe aplicar al precio antes del impuesto de ventas, y no, al del productor o de fábrica. Para el Tribunal, por el contrario, debe partirse del precio del detallista. En síntesis, debe establecerse si el hecho generador se da con la fabricación, o si más bien, es un tributo que pesa sobre la transferencia de la mercancía y que se aplica sobre el precio de venta al detalle. Los artículos 6 y 10 de la Ley no. 5792 de 1 de septiembre de 1975, que *"Crea Timbre Agrario e Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Bebidas"*, fueron reformados por el numeral 35 de la Ley no. 6735 de 29 de marzo de 1982, Ley del IDA (norma que transformó al Instituto de Tierras y Colonización en el Instituto de Desarrollo Agrario), en lo que interesa, establecen un impuesto a favor de esta última Institución sobre los refrescos gaseosos, las bebidas carbonatadas, y para la cerveza nacional y extranjera. En lo conducente, disponen: *"Artículo 6.- Créase un impuesto sobre el consumo de refrescos gaseosos y bebidas carbonatadas, de acuerdo con las siguientes tasas, las cuales se aplicarán sobre el precio del artículo antes que el impuesto de ventas: a) 5,0% sobre los refrescos gaseosos de marcas nacionales. b) 10,0% sobre los refrescos gaseosos producidos en el país por concesionarios de marcas internacionales. c)*

14,0% sobre las bebidas carbonatadas, nacionales y extranjeras, de uso preferente en la mezcla de licores. Sin que se afecte el sistema de recaudación señalado, las fábricas de refrescos gaseosos y bebidas carbonatadas estarán autorizadas para retardar el pago del impuesto, hasta por treinta y dos días, con el objeto de que se realice la cancelación del gravamen, una vez que las fábricas hayan recuperado el valor de los créditos otorgados a los expendedores." "Artículo 10.- Establécese un impuesto de un 5% aplicable al precio, antes del impuesto de venta, sobre la cerveza nacional y extranjera. (...) "Del análisis de las normas transcritas, queda clara la intención expresa del legislador de crear tributos para dotar de mayores recursos al IDA. Asimismo, quedó establecida la base imponible y la tarifa, sin embargo, no se precisó con igual claridad sobre el hecho generador.

V.- A efecto de desentrañar con exactitud la voluntad del legislador respecto del hecho generador de los tributos en examen, debe aplicarse el criterio de interpretación que resulte más adecuado a su propia naturaleza, por lo que con arreglo a lo indicado en el considerando IV, y de la propia lectura de los artículos de interés, puede afirmarse en primer término, que los impuestos creados a favor del IDA, se ubican dentro de los impuestos de consumo específico. En tal sentido, en la resolución no. 41-2001 de las 16 horas 12 minutos del 10 de enero del 2001, ya esta Sala se ha pronunciado, al indicar que: *"Por medio de la Ley No. 5792 (Ley de Creación del Timbre Agrario e Impuesto de Consumo de Cigarrillos y Bebidas Gaseosas) del 1 de setiembre de 1975, reformado por el artículo 35 de la Ley No. 6735 (Ley de Creación del Instituto de Desarrollo Agrario) del 29 de marzo de 1982, **se creó el impuesto***

específico de consumo sobre cigarrillos, bebidas alcohólicas, refrescos gaseosos, mezcladores y cerveza. La normativa supra indicada establece la obligación de cumplir con los deberes tributarios frente al Instituto de Desarrollo Agrario, para lo cual se deben presentar las declaraciones juradas y cancelar, para el caso de marras, el impuesto de consumo (...)” (el resaltado no es del original). Por otra parte, en lo tocante a la naturaleza de los impuestos de consumo, este Órgano ha indicado que “*gravan únicamente ciertos consumos específicos y que por el principio de legalidad tributaria, deben ser enumerados de manera taxativa por la ley... El concepto tributario de consumo difiere de su acepción jurídico tradicional (lo que con el uso se extingue, se destruye, y no puede ser usado más que una vez), por lo que conviene precisarlo: se refiere al acto de liberación del producto para su consumo en el mercado interno, independientemente de si el consumo se hubiere o no verificado y de quien sea el consumidor real. El concepto tributario de consumo tiene un alto grado de abstracción, pues lo admite antes de la desaparición o extinción material del objeto gravado, ya que si se quisiera gravar el consumo concreto de cada uno de los objetos sobre los que recae el tributo sería imposible la fiscalización del mismo, por lo cual lo que se toma en cuenta es el momento de la primera transmisión del bien gravado (...)* Dentro de las particularidades de este impuesto se puede señalar que éste grava la primera etapa de incorporación del bien al proceso de comercialización, es decir, el momento en que se libera para ser consumido en el mercado interno, a nivel industrial para los productos nacionales, o al ingreso al país para los importados”. Resolución número 71 de las 14 horas 40 minutos del 29 de mayo de 1991, y en ese mismo sentido, la

número 24 de las 10 horas 15 minutos del 23 de febrero de 1996. Bajo esta denominación genérica de los impuestos al consumo específico, se comprenden aquellos que gravan en definitiva al consumidor de un determinado bien. Sin embargo, no es el consumidor final el sujeto pasivo, sino quien tiene cierta vinculación con el bien. Entonces, no se grava al consumo en sí, sino a la traslación o transferencia de un sujeto a otro. En este orden de ideas, los impuestos creados mediante los artículos 6 y 10 de la Ley no. 5792 y su reforma por el numeral 35 de la Ley no. 6735, son cargas que recaen sobre el consumo de refrescos gaseosos, bebidas carbonatadas, y las cervezas, sean nacionales o extranjeras. Por tal motivo, el hecho generador surge con la fabricación, o la importación, si es un producto extranjero, siempre y cuando se incorpore al tráfico mercantil. Son impuestos que se encuentran relacionados estrictamente con el bien al que gravan, por lo que se debe aplicar en una sola etapa del proceso de comercialización, y no en las etapas subsiguientes. Según el ordinal 7 de esa misma ley, el legislador delegó al Poder Ejecutivo fijar el procedimiento con el fin de recaudar el tributo, para lo que remitió al Decreto Ejecutivo no. 2881-H de 5 de marzo de 1973, reformado por el no. 3804-H de 23 de mayo de 1974. Estos, tienen como antecedente el Decreto Ejecutivo no. 2 de 15 de enero de 1965, mediante el cual se reglamentaba la Ley no. 1250 de 1950, que en su artículo 3º refundía en un solo impuesto los gravámenes establecidos en leyes de los años 1942, 1943 y 1946, que afectaban la producción de refrescos gaseosos y bebidas carbonatadas, y que debían ser recaudados a nivel de fabricante mediante el uso de marbetes o mediante el sistema de contadores de envases. El Decreto Ejecutivo no. 2 que reguló la

forma de recaudar el impuesto a que refería el canon 3 de la Ley no. 1250, fue derogado y sustituido por el no. 2881-H, el cual se dictó, fundamentalmente, con el objeto de variar el porcentaje del descuento establecido en el artículo 6, rebajándolo del 5% al 1%. El citado Decreto fue reformado solo en su numeral 6, por el no. 3804-H. Importante mencionar que el Decreto Ejecutivo no. 2881-H -reformado por el no. 3804-H-, además de derogar y sustituir al Decreto no. 2, reglamentó la recaudación a nivel de fábrica del impuesto creado por la Ley no. 3021, que es un antecedente de la Ley no. 5792. Procedimiento que se conservó en virtud de la remisión que se hace en el precepto 7 de la Ley no. 5792, al Decreto no. 2881-H y su reforma, para regular lo concerniente al mecanismo para recaudar el tributo. Estos dos últimos decretos, en la parte considerativa siempre hacen referencia a la forma correcta de recaudar el impuesto de consumo. Y aluden a las pautas de conteo sobre los registros de producción en las propias fábricas o empresas embotelladoras, lo cual es coincidente con lo estatuido en el párrafo final del artículo 6 tantas veces citado, al referirse a las fábricas de refrescos o bebidas carbonatadas. Tal y como se puede observar, el mecanismo de recaudación era un sistema de contadores que se colocaba en las fábricas. En la actualidad, en virtud del numeral 13 de la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, opera a través de la declaración jurada para reportar la fabricación y venta de los productos gravados por este tributo. Ahora bien, si de acuerdo con las normas en estudio, las tarifas establecidas se aplican *"sobre el precio del artículo antes que el impuesto de ventas"*, no puede interpretarse de forma aislada. Por el contrario, debe tomarse en cuenta la naturaleza jurídica del

tributo en relación con la normativa que le rige, así como la intención del legislador de crear un impuesto específico de consumo. Esta categoría de gravamen se caracteriza porque se exige en una sola fase, sea, cuando salen al mercado. Para que surja el hecho imponible, entendido como el presupuesto fáctico cuya realización hace nacer la obligación tributaria, se requiere que el producto se incorpore al tráfico mercantil. Por ende, no obstante se diga que se exigen por la fabricación o importación de los productos, esas actividades por sí mismas, no son el hecho imponible, ya que se requiere de la concurrencia de otros presupuestos de hecho. Así, en el caso de la fabricación, se entiende realizada con la salida del producto de la fábrica; y en el supuesto de la importación, en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación (artículo 13 supra citado). Se está frente a tributos indirectos, reales, objetivos, instantáneos y monofásicos, esto es, gravan el "consumo" mediante la técnica de sujetar una sola de las fases económicas de producción. Circunstancia que nace en aras de controlar y fiscalizar de manera eficiente el comercio de los productos gravados.

VI.- Aclarado el marco jurídico con el que ha de resolverse esta controversia, procede determinar si dentro de la base de cálculo de los tributos establecidos en los artículos 6 y 10 de repetida cita, reformados por el numeral 35 de la Ley no. 6735, en beneficio del IDA, deben incluirse todos los rubros existentes hasta antes del impuesto de ventas, entre ellos la utilidad del distribuidor, o si procede su exclusión. Quedó establecido que se trata de tributos de consumo específico que obligan a cobrarse una vez que el producto se incorpore al tráfico mercantil, por lo que corresponde tomar para el cálculo

de la base imponible el precio del fabricante o importador, que al sujetarse a una sola de las fases económicas de producción, debe excluirse la utilidad del distribuidor. Que en todo caso es una ganancia que se ubica en otra etapa, la cual se encuentra excluida del gravamen comentado. Bajo una interpretación adecuada de la normativa y en resguardo del principio de reserva de ley, esta Sala estima que la base imponible debe recaer sobre el precio ex fábrica, y no sobre el de venta al detalle. Acorde a lo expuesto, no se observa vulneración alguna a los preceptos legales citados, ya que el Tribunal no hizo otra cosa que aplicar el Ordenamiento Jurídico, al atender a la fiel interpretación de las normas tributarias. Por lo tanto, al no incurrir en las infracciones apuntadas, debe desestimarse el cargo planteado.

VII.- En lo tocante al segundo agravio, sobre el pago de costas, es criterio de la mayoría de los integrantes de esta Sala, que tanto en los procesos civiles, cuanto en los contenciosos administrativos, la condenatoria en costas se impone al vencido por el solo hecho de serlo. Regla contenida en el artículo 221 del Código Procesal Civil, aplicable al caso por remisión expresa del numeral 103 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa. En toda sentencia, cuando decida definitivamente las cuestiones debatidas, mediante pronunciamiento sobre la pretensión formulada en la demanda, o en su caso en la reconvención, y en los autos con carácter de sentencia, cuando resuelve sobre excepciones o pretensiones incidentales, cuyo efecto es poner fin al proceso, se condenará al vencido al pago de las costas personales y procesales. Esto, sin que dicha condenatoria implique una calificación de temeridad o mala fe. Además, el pronunciamiento sobre ambas costas debe hacerse aún de

oficio, pues la condenatoria se impone al vencido por perder el litigio. En los procesos contenciosos administrativos, salvo por una norma especial referida a los casos de desistimiento, satisfacción extraprocesal de la pretensión y caducidad del proceso, donde el criterio es diferente, el principio se substrahe de los artículos 98 y 99 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Por ello, no se produce quebranto legal si se condena al vencido. Contrariamente, cuando se exonera de ese pago, los juzgadores deben justificar su proceder, por ser ésta la excepción a la regla. En este supuesto, el pronunciamiento respectivo es susceptible de revisión, ante la presencia de eventuales errores derivados de una mala aplicación de los casos de exención y un uso indebido de la facultad de exonerar. En este sentido, pueden consultarse, entre muchas otras, las sentencias números 633 de las 10 horas 45 minutos del 6 de septiembre, 770 de las 14 horas del 13 de octubre, ambas del 2006, y 105 de las 10 horas 30 minutos del 14 de febrero del 2007. En el caso de examen, a tenor de lo expuesto, al resultar condenado en costas el ente actor como consecuencia del rechazo de su demanda, el Tribunal se limitó a actuar la norma en los términos por ella previstos, por lo que no incurre en el yerro apuntado, imponiéndose el rechazo del presente motivo.

VIII.- Por lo expuesto, no se han dado los quebrantos ni las violaciones legales que se invocan en el recurso, el que debe rechazarse con sus costas a cargo de la parte promovente (Artículo 611 del Código Procesal Civil).

POR TANTO

Se declara sin lugar el recurso, con sus costas a cargo del recurrente.

Anabelle León Feoli

Luis Guillermo Rivas Loáiciga

Román Solís Zelaya

Óscar Eduardo González Camacho

Carmenmaría Escoto

Fernández

Nota de la Magistrada Escoto Fernández y el Magistrado González

Camacho

I.- Los suscritos integrantes no comparten el criterio plasmado por la mayoría de esta Sala en el considerando VII del fallo anterior, en cuanto deniega el control casacional para aquellos casos en los que tan sólo se hace uso de la regla general de la condena al vencido en el pago de ambas costas, es decir, cuando no se actúa o aplica ninguna norma atinente a la exoneración de ellas. En efecto, el fundamento jurisprudencial de mayoría, parte de que la exoneración en el pago de las costas es una **facultad**, en la que no se produce yerro ni infracción normativa cuando no se ejercita o aplica; por ello, se dice, si no hay violación legal, no es posible en casación entrar a valorar o modificar lo resuelto sobre la condena al vencido, pues se repite, para la mayoría de esta Sala, sólo puede haber infracción jurídica cuando se actúa la norma

correspondiente a la exoneración (entre muchas pueden verse las sentencias de esta Sala n° 1001- F-2002, de las 11 horas 50 minutos del 20 de diciembre del 2002; la 249-F-2003, de las 11 horas 45 minutos del 7 de mayo del 2003 y la 306-F-2006, de las 10 horas 20 minutos del 25 de mayo del 2006). La concatenación parece en principio lógica, pues con esta premisa, si la exoneración constituye una facultad, el juzgador no está obligado a exonerar; y por ende, si no ordena o realiza tal exoneración, no viola las normas que corresponden al tema. Ergo, si no se da violación de normas, no puede haber revisión casacional (consúltense las resoluciones de esta Sala n°. 765 de las 16 horas del 26 de septiembre del 2001 y 561-F-2003, de las 10 horas 30 minutos del 10 de septiembre del 2003). Esta relación de ideas, les permite concluir, que en ese supuesto específico (la simple condena o la inaplicación de las exoneraciones) “*no puede ser objeto de examen en esta sede*”(de este mismo órgano decidor, sentencia n° 419-F-03, de las 9 horas 20 minutos del 18 de julio del 2003), pues se trata de una hipótesis “*no pasible de casación*” (fallo n° 653-F-2003, de las 11 horas 20 minutos del 8 de octubre del 2003). Así, en opinión de los distinguidos compañeros: no tiene cabida el recurso de casación cuando no se hace uso de la facultad exoneratoria (véanse a contrario sensu los considerandos III y VIII, por su orden de las resoluciones—541-F-2003, de las 11 horas 10 minutos del día 3 y de las 10 horas 50 minutos del día 10, ambas de septiembre del 2003). De esta forma se ha estimado por la mayoría que “... *la condena en costas al vencido, como aquí sucedió no es revisable en esta Sede, habida cuenta de que el Tribunal se limitó a actuar la norma en los términos por ella dispuestos*” (el destacado no es del original, véase el

considerando X del voto no. 68-F-2005, de las 14 horas 30 minutos del 15 de diciembre del 2005). Y en materia notarial, con mayor contundencia, se ha señalado que: *"...el Tribunal le impuso el pago de las costas de la pretensión resarcitoria a la denunciante, pronunciamiento que, se repite, no tiene casación"*. (considerando X de la sentencia no. 928-F-2006, de las 9 horas 15 minutos del 24 de noviembre del 2006).

II.- Sin embargo, en parecer de los suscritos, la indebida inaplicación de los preceptos que permiten la exoneración de costas, infringe, sin duda, el Ordenamiento Jurídico y, en concreto, las normas que la autorizan, ya sea por error o inadecuada apreciación de los jueces en el conflicto específico. En ese tanto, aunque se trate de una facultad, es lo cierto que no se encuentra inmune al control casacional, pues tanto en su ejercicio como en su inaplicación, puede operar una violación de ley, y en esa medida, la indebida omisión no es ni debe ser, sinónimo de arbitrariedad, en tal caso, cometida por el propio Juzgador. Máxime si se trata de un apoderamiento al juez otorgado con supuestos específicos que limitan su poder discrecional en esta materia. En consecuencia, en este particular aspecto, estimamos que con la sola aplicación de la regla general del artículo 221 del Código Procesal Civil (condenatoria al vencido al pago de ambas costas), no se cierran las puertas al recurso de casación, pues al contrario, el asunto es admisible para su examen de fondo (siempre y cuando se cumplan los requisitos de ley) ante un eventual vicio omisivo en la aplicación de las disposiciones legales que autorizan la exoneración de dichas costas (cánones 55 de la Ley de Jurisdicción Agraria y 98 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa). No obstante lo anterior, en el

caso concreto de examen, estos integrantes comparten lo dispuesto en el fondo por el Tribunal, en cuanto se impuso al vencido el pago de ellas, circunstancia que nos lleva a rechazar el agravio, y con él, el recurso que en este sentido se formula.

**Óscar Eduardo González Camacho
Fernández**

Carmenmaría Escoto

MCAMPOSS