



EXP: 01-000804-0161-CA

RES: 000399-F-2006

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las diez horas cuarenta minutos del veintiocho de junio del dos mil seis.

Proceso contencioso administrativo -especial tributario- establecido en el Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Tercera, por **CONSEJO NACIONAL DE PRODUCCIÓN**, representado por su apoderada general judicial Victoria Priscilla Villalobos Pagani; contra el **ESTADO**, representado por su Procurador Tributario Juan Luis Montoya Segura y contra el **INSTITUTO DE FOMENTO Y ASESORÍA MUNICIPAL**, representado por su Presidente Ejecutivo Juan José Echeverría Alfaro. Figuran además, como apoderado especial judicial de la parte actora, el licenciado Francisco Jiménez Villegas y del Instituto codemandado, la licenciada Maribel Sequeira Gutiérrez. Todos son mayores, abogados, casados y vecinos de San José.

RESULTANDO

1.- Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó el apoderado de la parte actora planteó proceso especial tributario, cuya cuantía se fijó en cincuenta y tres millones de colones, a fin de que en sentencia se declare: *1)- Se revoque la Sentencia No. 260-2001-P dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo a las nueve horas treinta minutos del 24 de setiembre del dos mil uno por medio de la cual*

se confirmó parcialmente la Resolución Determinativa de Impuestos 1-2000 dictada por el Instituto de Fomento y Asesoría Municipal a las 8:00 horas del 09 de mayo del 2000 y que en su lugar se disponga que los descuentos otorgados por mi representada en el período de noviembre de 1998 al 31 de octubre de 1999, forman parte del precio de venta autorizado al productor y por tanto no deben ser incluidos en la base imponible para efectos del cálculo del Impuesto que en favor del IFAM establece el artículo 37 de la Ley sobre la Venta de Licores, estableciéndose la improcedencia del cobro efectuado por medio de la citada Resolución Determinativa. 2)- Se revoque la Sentencia No. 260-2001-P dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo a las nueve horas treinta minutos del 24 de setiembre del dos mil uno y que en su lugar se disponga que los rubros denominados Municipalidad de Grecia y Superavit correspondiente al pago por concepto de Rectificación de las Declaraciones de Impuesto Selectivo de Consumo y Ventas realizados por el CNP, no forman parte y por lo tanto no deben ser incluidos en la base imponible para efectos del cálculo del impuesto que en favor del IFAM establece el artículo 37 de la Ley sobre la Venta de Licores. 3)- Que se condene a los demandados al pago de ambas costas de la presente acción.”

2.- El mandatario estatal y el representante del Instituto codemandado contestaron negativamente. El primero opuso las excepciones de falta de derecho y la genérica sine actione agit.; y el segundo las de falta de derecho, cosa juzgada y la genérica sine actione agit.

3.- El Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Tercera, integrado por los Jueces Horacio González Quiroga, Roberto J. Gutiérrez Freer y Rose Mary Chambers

Rivas, en sentencia no. 60-2005 de las 10 horas 50 minutos del 25 de febrero del 2005, dispuso: *"Se deniegan las excepciones de falta de legitimación activa y pasiva, falta de interés y cosa juzgada y se acoge la de falta de derecho. Se declara improcedente la demanda en todos sus extremos. Se condena al vencido al pago de ambas costas del proceso."*

4.- El Lic. Francisco Jiménez Villegas, en su expresado carácter formula recurso de casación por el fondo. Alega violación de los artículos 36 y 37 de la Ley de Licores; 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; 11 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas; 98 inciso c) de la Ley Reguladora de Jurisdicción Administrativa.

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

Redacta el Magistrado González Camacho

CONSIDERANDO

I.- En oficio AI 013-2000 del 25 de febrero del 2000, la Auditoria Interna del Instituto de Fomento y Asesoría Municipal, (en adelante IFAM) realizó formal traslado de cargos al Consejo Nacional de Producción (en lo sucesivo CNP) estableciendo que adeudaba un total de ₡423.034.836,00, por excluir del cálculo de impuestos a favor del IFAM, lo relativo a descuentos que otorgó FANAL y la supresión de la base imponible para efectos del cálculo a favor del IFAM de los rubros denominados Gastos, Impuesto de Grecia y Superavit, durante el período comprendido entre el primero de noviembre de 1998 y el 31 de octubre de 1999. Contra dicho traslado, el sujeto pasivo de la

obligación tributaria formuló recurso de revocatoria, el cual fue rechazado por la Dirección Ejecutiva del Instituto, mediante resolución no. 1-2000 de las 8 horas del 9 de mayo del 2000. Disconforme con lo resuelto, el CNP apeló ante el Tribunal Fiscal Administrativo, instancia que en resolución no. 260-2001-P de las 9 horas 30 minutos del 24 de septiembre del 2001 resolvió: *"Se declara sin lugar la nulidad alegada; se revoca parcialmente la resolución recurrida, en cuanto al concepto denominado "Gastos" que corresponde al aporte al Consejo Nacional de Producción, el cual no procede incluirlo dentro de la base impositiva del impuesto sobre los licores nacionales. En lo demás, se confirma lo resuelto. Se declara agotada la vía administrativa. Comuníquese"* Posteriormente, contra esa sentencia, el CNP en escrito fechado 2 de noviembre del 2001 interpuso recurso de revisión ante el Tribunal Fiscal Administrativo, solicitando su revocatoria respecto del cobro que formulara el IFAM correspondiente al 10% de ₡123.103.332,42, el cual se encuentra contenido en el rubro denominado Superavit y cancelado al Ministerio de Hacienda en concepto de Recalificación de la Declaración de Impuestos sobre las Ventas, según el Traslado de Cargos y Observaciones FGC-005-99 dictado por la Dirección General de Tributación Directa. Por pronunciamiento no. 10-2002-P de las 15 horas 5 minutos del 21 de enero del 2002, el Tribunal Fiscal Administrativo declaró con lugar el recurso, ordenando excluir del monto consignado en la resolución determinativa 1-2000 dictada por el IFAM la suma de ₡12.310.333.04. El CNP formula la demanda que ha dado lugar a este proceso contra el Estado y el IFAM, en la que en lo fundamental pretende: 1) se revoque la sentencia no. 260-2001-P dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo. En su lugar, se disponga

que los descuentos otorgados en el periodo de noviembre de 1998 al 31 de octubre de 1999, forman parte del precio de venta autorizado al productor y por tanto no deben ser incluidos en la base imponible para efectos del cálculo del impuesto que a favor del IFAM establece el artículo 37 de la Ley sobre la Venta de Licores. 2) Se disponga que los rubros denominados Municipalidad de Grecia y Superavit correspondiente al pago por concepto de Rectificación de las Declaraciones de Impuesto Selectivo de Consumo y Ventas realizados por el CNP, no forman parte y por tanto no deben ser incluidos en la base imponible para los efectos del cálculo del impuesto que a favor del IFAM establece el citado artículo 37. 3) Se condene a los demandados al pago de ambas costas de la presente acción. Tanto el Estado, como el Instituto se opusieron a las pretensiones del actor. De igual modo, invocaron las defensas de falta de derecho y la expresión genérica sine actione agit. Así mismo el IFAM formuló la excepción de cosa juzgada. El Tribunal rechazó las defensas opuestas, a excepción de la falta de derecho, la que acogió. Declaró improcedente la demanda en todos sus extremos. Impuso las costas al vencido. Acude en casación el apoderado especial judicial del Consejo actor por vicios de fondo.

II.- El recurrente acusa violación directa de ley. Establece cuatro puntos de inconformidad, de los cuales, los primeros tres se direccionan en un mismo sentido y reiteran los fundamentos de fondo en que basa su disconformidad. Por tal razón, a fin de dar un análisis adecuado del recurso, sus motivos serán agrupados conforme al tema que en el fondo desarrollen. Desde este plano, sustenta sus argumentaciones en los fundamentos que de seguido se exponen. **Primero.** Acusa violación de los artículos

36 y 37 de la Ley de Licores, respecto de la interpretación dada por el Tribunal, en cuanto a la base legal para efectuar el cálculo del impuesto a favor del IFAM y la procedencia de la exclusión de esa base imponible de los rubros denominados descuentos, Municipalidad de Grecia y superávit. Indica que los cánones señalados disponen un tributo a favor de aquel Instituto, del 10% sobre los licores nacionales aplicable al precio de venta del productor, excluido el impuesto de ventas. Externa, mediante Ley no. 6796 del 17 de agosto de 1982, en el artículo 1, se interpretó de forma auténtica el citado ordinal 37, en el sentido de que el precio de venta autorizado al productor de licores nacionales, comprenderá todo impuesto presente o futuro, así como cualquier gasto administrativo que forme parte del precio final de venta autorizado al productor. Critica que el Tribunal ha considerado la inexistencia de una norma legal para excluir los aspectos ya mencionados, de la base imponible para el cálculo del impuesto, infiriendo que el numeral 37 de la Ley de Licores, para efectos de ese cálculo, dispensa únicamente el impuesto de ventas y aquellos extremos expresamente excluidos por ley. En su criterio, la legalidad de esa no inclusión, se encuentra en el mismo mandato contenido en el precepto indicado. Combate que la interpretación hecha por el Tribunal no se encuentra conforme a un debido uso de esa norma, siendo que, sostiene, la estructura tributaria realizada por el CNP se ajusta a legalidad y a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal Administrativo. Asevera que la correcta aplicación de la Ley de Licores implica que al costo de producción de los bienes que elabora la Fábrica Nacional de Licores, se agrega el concepto denominado "utilidad del fabricante" (precio ex fábrica), el impuesto selectivo de consumo, el gravamen del 8%

de la Ley no. 5792 reformada por Ley no. 6735, obteniéndose así la base de cálculo del tributo. Expresa que la debida interpretación del canon 37 ibidem debe partir del hecho de que la base imponible la constituye el precio ex fábrica (costo más utilidad del fabricante). En apoyo a su tesis, manifiesta, debe realizarse un análisis en cuanto al planteamiento de si el tributo establecido en la Ley de Licores es un típico impuesto de consumo que debe cobrarse a nivel de fábrica, o se trata de una carga similar al de ventas, que debe cobrarse al detalle. Aclara que el de consumo representa una adición al costo del bien gravado, en tanto que aquel otro se relaciona con el consumo general. En los de consumo, agrega, los bienes se gravan en una sola etapa; se trata de un tributo que se determina de forma separada del precio del bien; y tiene incidencia acumulativa con el impuesto de ventas, del que es un complemento y no un sustituto. A partir de ello, deriva que el impuesto creado por el artículo 37 de la Ley de Licores, es específico de consumo, ergo, su devengo se produce a la salida de fábrica, no abarcando etapas sucesivas. Advierte, la posición del Tribunal carece de fundamento pues establece la naturaleza del gravamen como uno de consumo general, cuando, indica, se trata de uno que incide directamente en el costo del bien, no en su precio final. En lo atinente a la base imponible, apunta, la ley de cita dispone que está conformada por el precio de comercialización del productor, excluido el impuesto de ventas, entendiendo aquel como el que comprende cualquier tributo o gasto que forme parte del precio final del productor. A su juicio, estas disposiciones han sido erróneamente interpretadas, al considerar que la base imponible es el precio al detallista (lo que indica, no establecen las normas que regulan el tema), dejando de

lado, adiciona, que el precio antes del impuesto de ventas se identifica con la primera etapa de comercialización, esto es, con el del fabricante; y que ese impuesto no se cobra únicamente en la etapa final. Externa, la base imponible debe partir del precio ex fábrica, conformado por el costo del producto más la utilidad que corresponde a la etapa de fabricación, más el tributo selectivo de consumo. Acota, la norma que interpreta auténticamente el citado precepto 37 es consecuente con lo expuesto. Sostiene que la anterior tesis ha sido determinada por el Tribunal Fiscal Administrativo en casos similares, dentro de los que cita la determinación de la base imponible del impuesto sobre la cerveza nacional, y por la Procuraduría General de la República, respecto de la carga tributaria sobre los refrescos gaseosos y bebidas carbonatadas, casos en los que se ha dispuesto que la base de cuantificación es el precio antes del impuesto de ventas. En torno al primer caso que invoca, transcribe un fragmento de la resolución 120-96 del Tribunal Fiscal Administrativo, y referente al segundo, cita el dictamen C-346-2002 del 19 de diciembre del 2002, el que reproduce parcialmente. Asevera, que el gravamen sobre licores parte del precio del productor. En otro orden de exposición, expresa que la doctrina ha aceptado la complementación de la ley por vía reglamentaria, ante la imposibilidad del legislador de fijar con precisión la base imponible de algunos tributos. Advierte que en el caso bajo examen, la estructura de precios de los licores es la que puede ser fijada por esta vía reglamentaria, por cuanto escapa de la técnica jurídica y no es susceptible de establecerse en la norma legal. Transcribe algunas de las consideraciones y artículo 7 del Decreto Ejecutivo no. 29463-H del 2 de mayo de 2001, que a su juicio, afirman que se está frente a un impuesto

específico de consumo. Insiste, debe concluirse que los conceptos de descuentos, impuestos a favor de Grecia y superávit, no deben integrar la fuente de cálculo del tributo, al no ser parte del precio de venta del fabricante, sino que surgen con posterioridad a esa etapa, y que en su mayoría se consolidan en la distribución y venta final del producto. En cuanto al impuesto sobre licores importados, esgrime, la base de cálculo incluye estrictamente los rubros pertinentes al ingreso de la mercancía, no así de los que se originan de la comercialización a nivel nacional. Afirma que siguiendo la tesis de los juzgadores, se estaría incorporando además de los extremos propios de la fabricación, los que no se relacionan con el proceso de producción y que más bien se acercan a procesos de intermediación y distribución. Considera, del cotejo de esas posiciones deriva un tratamiento desigual para los licores nacionales, por ser su base imponible ampliamente superior a la de los importados, en perjuicio de la igualdad constitucional. **Segundo.** En cuanto a la legalidad de la exclusión de los rubros indicados, reitera que la interpretación realizada por el Tribunal contraviene los artículos 36 y 37 de la Ley de Licores. Indica que los descuentos no deben formar parte de la estructura de cálculo, pues se ubican fuera del precio del productor, sea el del fabricante. Adiciona que los descuentos no son aplicados con afectación al precio ex fábrica, sino más bien en la etapa de distribución en coincidencia con el precio de venta al detallista, es decir, manifiesta, no incide en la etapa de fabricación. Advierte, estas son prácticas comerciales de libre uso que implican un rebajo en el precio de la mercancía, con el objeto de incentivar las ventas, lo que repercute en la generación de mayores ingresos para el CNP y por ende, para el IFAM. Afirma que la exclusión de los

descuentos armoniza con el concepto "precio de venta al productor". Acota, FANAL es una empresa del Estado cuya naturaleza mercantil le obliga a competir con empresas privadas que reducen los precios a sus clientes como estrategia de mercado, por lo que se requieren nuevas estrategias para competir. Estima, considerar que el porcentaje del impuesto debe calcularse sobre el precio sin los descuentos, implica perder el 10% sobre esa reducción del precio, aumentando de forma ficticia el gravamen. En lo que se refiere al Impuesto de Grecia, externa, se trata de un tributo independiente, el cual no forma parte de la etapa de fabricación de los licores nacionales, lo que, dice, se confirmó en el Decreto Ejecutivo no. 29463-H del 2 de mayo del 2001. Insiste, el artículo 7 del citado Reglamento, confirma el concepto de "precio de venta del productor", dentro del que no se encierra aquella carga, sino solo los rubros pertenecientes a la primera etapa económica. Reclama, que si se incluye el Impuesto de Grecia dentro de la base de cálculo, es una doble imposición, al no figurar en la estructura de costos de la fabricación del bien. Destaca que así lo entendió el IFAM hasta abril de 1998. Advierte que ese tributo está incluido dentro del precio de fábrica, por lo que, asevera, ya se encuentra contenido al determinar la base imponible. En lo que se refiere a los superávit, expresa, ese extremo corresponde a pagos que debió realizar al Ministerio de Hacienda por concepto de ajuste a declaraciones del impuesto selectivo de consumo y ventas, según resoluciones FGC 004-99 y FGC 005-99. Sostiene que se demostró con copia del cheque 17441, que procedió a cancelar lo relativo a los reajustes mencionados, correspondientes al período de febrero de 1997 a febrero de 1998 por un monto de ¢820.113.844,75, por lo que, considera, dicha suma debe ser

exceptuada de la base imponible para efectos del cálculo del tributo a favor del IFAM.

Tercero. Recrimina quebranto de los cánones 5 y 11 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Aduce, la exclusión de descuentos para efectos del cálculo del impuesto a favor del IFAM no constituye una exoneración sobre la que existe reserva legal. Reitera que esa sustracción se encuentra dispuesta por el artículo 37 de la Ley de Licores. Indica, que al margen de las consideraciones en torno al fundamento de legalidad que brinda esa norma a efectos de no considerar los descuentos dentro de la base imponible, el ordinal 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios al regular la interpretación de las normas tributarias, establece que la analogía es un procedimiento admisible para llenar vacíos legales, sin que se permita por vía de interpretación crear tributos o conceder exoneraciones. El numeral 11 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, menciona, en su inciso a) dispone que no forman parte de la base de cálculo el impuesto de ventas, los descuentos aceptados en las prácticas comerciales, lo que a su juicio, evidencia la posibilidad legal de aplicar ese precepto por analogía. **Cuarto.** Aduce violación al precepto 98 inciso c) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, en tanto en el presente caso, refiere, hubieron motivos bastantes para litigar por cuanto existe fundamento legal al considerarse que los descuentos, el Impuesto de Grecia y el superávit, no deben formar parte de la base imponible para efectos del cálculo del impuesto a los licores. Desde este plano, recrimina, la condenatoria en costas proferida en su contra, pues quebranta la disposición indicada.

III.- Principio de legalidad tributaria. Por ser de interés en la especie, es de

rigor analizar los alcances del denominado principio de legalidad tributaria, de cara a establecer la posibilidad de considerar la no incorporación de varios rubros dentro de la base imponible del impuesto bajo examen. Los tributos y sus excepciones están cubiertos por el principio de reserva de ley, según el cual, corresponde al legislador, su creación, modificación y extinción. Este principio es denominado como "*legalidad tributaria*". A nivel constitucional, encuentra su fundamento en la letra del numeral 121 inciso 13 de la Carta Magna que asigna a la Asamblea Legislativa la atribución exclusiva de "*establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar las municipales.*" Dicha norma ha sido objeto de desarrollo legal, para establecer con claridad y precisión los alcances y cobertura del citado postulado. Así, en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se 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; (...)*" Precepto que encuentra plena armonía con el canon 124 de la Ley General de la Administración Pública, en tanto dispone: "*Los reglamentos, circulares, instrucciones y demás disposiciones administrativas de carácter general no podrán establecer penas ni imponer exacciones, tasas, multas ni otras cargas similares.*" Por su parte, el numeral 4 ibidem define el tributo como las prestaciones en dinero, sean impuestos, tasas o contribuciones especiales, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Las características de cada uno de esos tipos, son desarrollados por ese mismo precepto. Esta Sala, por lo

demás, en diversos pronunciamientos, con apoyo en las disposiciones 5 y 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ha sido enfática en respetar el principio de legalidad tributaria. Por tal motivo se ha destacado la imposibilidad de crear tributos o exenciones por vía distinta a la de la ley expresa (entre otras, no. 5 de las 15 horas 30 minutos del 5 de enero del 2000). Este postulado implica por ende no solo la unidad del sistema tributario en general, sino a la vez, la seguridad y certeza jurídica en materia impositiva, en tanto el contribuyente puede advertir y conocer con la debida antelación y con la precisión suficiente, el alcance y contenido de las obligaciones fiscales, lo que le resulta relevante para conocer el régimen de sujeción, hecho imponible, base de cálculo, tarifa, entre otros elementos del gravamen. Cabe precisar que además infiere un ámbito material, dentro del cual, se establecen los componentes del tributo que necesariamente, deben ser creados por ley expresa. Se trata de los componentes esenciales y determinantes del tributo, los que forzosamente, deben ser establecidos por el legislador. Entre estos elementos, se encuentran, de manera indefectible, el hecho generador, el sujeto pasivo, la base imponible, la tarifa del tributo, así como período de cobro, según sea progresivo o instantáneo. La intervención de la ley por ende, es imperiosa en todos aquellos puntos que afectan los derechos y garantías del particular frente a la Administración Tributaria. Escapan de su rigurosidad los componentes meramente procedimentales, tales como mecanismos de recaudación, tramitación, entre otros. No obstante, en cuanto a la tarifa, el Tribunal Constitucional ha establecido la posibilidad de una delegación legislativa, claro está, mediante una ley que establezca de antemano los límites en que este ejercicio puede realizarse. Es el caso del

impuesto selectivo de consumo. De allí que la reserva de ley referida pueda calificarse como "relativa", según lo ha ratificado en varios de sus pronunciamientos dicha Sala, entre otros en las resoluciones nos. 8271-2001, 8580-2001 y 5504-2002. Dentro de esta concepción, las exenciones y en general los beneficios tributarios, deben ser igualmente creados mediante ley, en la que corresponde incorporar, para claridad aplicativa, el supuesto de hecho o el hecho generador del beneficio fiscal. En esta dirección, el párrafo inicial del ordinal 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios dispone: *"La ley que contemple exenciones debe especificar las condiciones y los requisitos fijados para otorgarlas, los beneficiarios, las mercancías, los tributos que comprende, si es total o parcial, el plazo de su duración, y si al final o en el transcurso de dicho período se pueden liberar las mercancías o si deben liquidar los impuestos, o bien si se puede autorizar el traspaso a terceros y bajo qué condiciones."*

IV.- Finalidad de las normas que disponen exenciones. La exención tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que en determinados supuestos expresamente previstos, no obstante producirse el hecho generador, no surge la obligación del sujeto pasivo de cancelar la obligación tributaria. Forma parte de los denominados "beneficios fiscales", los que suelen responder a una finalidad extrafiscal, o bien de estímulo a ciertas actividades. En muchas ocasiones, estos beneficios se sustentan en la lógica del principio de capacidad económica, o en otras razones que motivan la decisión del legislador. En este sentido, dentro de la doctrina tributarista se constituyen y así deben considerarse, como mecanismos y herramientas propias del entorno tributario. Constituyen vías que en el fondo pretenden y permiten, mediante

condiciones estratégicas (que pueden ser temporales), el fomento, desarrollo o promoción de un determinado sector económico, de ciertas áreas de actividad, contextos sociales, o bien, la equiparación de las condiciones económicas para potenciar un estado de igualdad en la distribución de las cargas contributivas, a corto, mediano o largo plazo. En ocasiones, simplemente buscan evitar que el sistema tributario se torne confiscatorio. De ahí que resulten inviables cuando tengan por fin un beneficio injustificado, incompatible con su finalidad parafiscal o se aparten de criterios razonables y del sistema de valores propio de la Constitución Política. Así visto, su creación no es incompatible con los principios de igualdad, generalidad y el deber de contribuir con las cargas públicas que se desprende del numeral 18 de la Constitución Política, sino que son elementos que se complementan para lograr, en tesis de principio, un equilibrio y estabilidad en la situación fiscal del país en su dimensión integral. Es decir, en el fondo buscan el cumplimiento de esos postulados, mediante acciones que se orientan a constituir un sistema revestido por condiciones de equidad en términos de capacidad económica y desarrollo. Por ende, en su nueva integración, esta Sala considera que contrario al criterio hasta el momento sostenido en este campo, no constituyen estricto sensu, excepciones al deber de contribuir, sino partes de un sistema que disponen la dispensa del pago del impuesto, o bien otros beneficios, que integralmente considerados, buscan mejorar, en sentido global, el sistema impositivo en términos cuantitativos y cualitativos. Lo anterior mediante la dispensa total o parcial del pago del impuesto o la disminución de su base de cálculo, ergo, pueden recaer sobre la obligación tributaria en su plenitud, o bien, sobre la exclusión de aquella base de

algunos componentes. Ante estas particularidades, su manejo debe ser cuidadoso y cauteloso, pues su aplicación arbitraria puede hacer incurrir en afectaciones a los principios de generalidad y de igualdad, trastornando su propia finalidad.

V.- Interpretación de las normas tributarias y exenciones. Finalidad. La labor hermenéutica de las normas que regulen las relaciones tributarias, debe realizarse dentro de los cauces de las reglas de la interpretación jurídica, comunes a todas las ramas del derecho acudiendo a sus diversos métodos, a fin de precisar los alcances y particularidades de un determinado mandato, de modo que la formulación hipotética, aplicada a la praxis diaria, cumpla su cometido intrínseco y el fin que ha dispuesto el legislador para su emisión. En este sentido, el numeral 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece: *"Las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común./La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones."* (El resaltado no es del original) En esta labor, a tono con el principio de igualdad constitucional, es claro que el intérprete debe ponderar las diversas variables que convergen en cada situación, dentro de ellas, la naturaleza de la disposición, procurando que su uso, en la forma y alcances que establezca, sea igual para todos los casos similares y evitar una aplicación material que burle la finalidad misma de su contenido. La exégesis de las normas tributarias no puede ser restrictiva. El tributo se particulariza por su coactividad, en tanto dimana del ejercicio del Poder Público, que mediante esta vía, impone, al amparo de la Constitución, gravámenes económicos a los sujetos pasivos. Pero además, se identifica por su carácter

contributivo en tanto su finalidad es colaborar con las cargas públicas, a fin de dotar al Estado de los recursos adecuados que le permitan desplegar su marco funcional y prestacional a favor de la colectividad. Esto desde luego no excluye que en ciertos casos, este tipo de cargas nazcan con un objetivo diferente, como sería el caso del criterio de la parafiscalidad. Desde este plano, las normas tributarias no pueden ser consideradas excepcionales o bien, limitativas de los derechos de los particulares, dado que ese carácter llevaría a que su aplicación y por tanto su interpretación, fuese igualmente restrictivo. Tampoco resulta acertada esa forma interpretativa dentro del contexto de las disposiciones que establezcan exenciones o beneficios fiscales. Esta Sala, hasta la fecha, había sostenido la tesis de que, conforme a lo dispuesto por el Código referido y el régimen jurídico propio de las exenciones, su interpretación debe ser restrictiva, en razón de que del contexto de los numerales 5, 6 en relación al citado ordinal 62, todos de aquel cuerpo legal, se desprende la protección al principio de legalidad en materia de exenciones, mediante la imposibilidad de interpretar ampliativamente las normas a ellas referidas. En este sentido entre muchas, sentencia *no. 162, de las 15 horas 22 minutos del 25 de setiembre de 1991, no. 93 de las 15 horas 30 minutos del 28 de agosto de 1996, no. 86 de las 15 horas del 19 de agosto de 1998 y no. 318 de las 9 horas del 19 de mayo del 2004*. No obstante, con su nueva integración, y luego de una profunda reflexión del punto, llega a un criterio distinto al referido. La naturaleza y objeto de las normas del tipo aludido, en los términos ya expuestos, así como su régimen jurídico, no implica ni justifica que deban ser interpretadas con un prisma diferente al de las otras disposiciones tributarias, sea, con

criterios especiales, pues a fin de cuentas, se reitera, son todas componentes de un mismo sistema que busca, en su dimensión teleológica, la equidad en las cargas contributivas. Para ello es necesario, en algunos casos, implementar normas que en el fondo, busquen el cumplimiento de los diversos principios con los que el constituyente ha revestido el sistema fiscal. Como se ha dicho, es frecuente que los beneficios fiscales respondan a la capacidad económica, o bien a criterios extrafiscales, los que igualmente pueden estar presentes en otros componentes del tributo. Una interpretación restrictiva en esta materia supondría que ese tipo de beneficios son excepcionales, siendo que solo son aplicables cuando la ley lo disponga. No obstante, el principio de legalidad tributaria al que están sujetos, no puede constituirse en un condicionante válido que justifique una interpretación especial (restrictiva), sino que debe ser ponderado en su correcta dimensión, esto es, solo por vía legal pueden crearse, su fuente de origen debe reunir las condiciones señaladas en el numeral 62 del citado Código y solo surten efectos si ocurre el hecho que ha sido preestablecido para su ocurrencia. Por tanto, la legalidad tributaria así vista, no es justificante de una consideración restrictiva de las gracias fiscales. Conviene aclarar empero, que las normas de esta clase son las que se conocen como mandatos con presupuesto de hecho exclusivo, lo que, a tono con lo dispuesto por los artículos 6 y 62 mencionados, impiden su aplicación analógica, lo que es una situación distinta a la propia interpretación. En esta tesitura, al igual que los tributos se encuentran sujetos a un principio de reserva legal, también lo están las exenciones y beneficios, en cuya fuente de creación, deben enunciarse los elementos básicos que la delimitan. Dentro de este

enfoque entonces, las normas que contengan regulaciones del tipo referido, deben ser ponderadas sin sujeción a ningún criterio especial o específico. En esta tarea, debe recordarse que la norma transcrita establece en su párrafo final un límite objetivo a esta labor exegética, tal cual es, la imposibilidad de crear tributos o exenciones vía analógica, mecanismo que si bien es útil para llenar los vacíos legales, no puede suplir en estos términos, el papel del legislador en virtud del principio de reserva legal. Así visto, el campo de la creación de gravámenes y beneficios tributarios está vedado por este medio, siendo por ende figuras que deben crearse por una manifestación legislativa formal, en los términos ya explicitados con antelación. Ahora bien, esta última característica aludida supone que las exenciones y beneficios tributarios solo pueden concederse si el hecho concreto que se invoca, corresponde al supuesto fáctico de la norma autorizante y su otorgamiento es factible acorde al parámetro fijado por el legislador en la fuente de su creación. Por ende, cuando la norma imponga de forma clara e indubitable condiciones concretas para el disfrute o recepción de los efectos benevolentes del régimen fiscal, en su aplicación estos parámetros no podrán ser eludidos en tanto son parte inexorable del hecho condicionante que el ordenamiento ha fijado. Así visto, el efecto condicionado se producirá, cuando esos presupuestos fácticos estipulados en el mandato se hayan satisfecho. De este modo, el juzgador debe analizar en cada caso, con el cuidado de rigor, si el supuesto de hecho propuesto por el sujeto pasivo encuadra y coincide con el hecho exento dispuesto por la norma que prevé el beneficio, dentro de su contenido material. En esta confrontación, en tesis de principio, resulta improcedente ampliar los efectos de la norma a extremos que ella no

contempla, ni que deriven de su contenido, como igualmente inviable por imperio de ley lo son las prácticas analógicas en este tipo de situaciones, pues surge el riesgo de incorporar dentro del hecho exento, supuestos que no contempla la ley, lo que atentaría contra el precitado principio de reserva legal que impera en estos campos. Lo anterior no prejuzga sobre la correcta o indebida interpretación de los instrumentos jurídicos aplicables al caso, tema que será tratado adelante. Este desarrollo es de aplicación para la globalidad de los elementos del tributo, incluido, claro está, la base imponible, la que, definida por el legislador, constituye el parámetro sobre el cual se aplicará la tarifa para obtener el aporte real al Fisco. Desde este plano, la fórmula de consignación de esta fuente de cálculo debe ser lo más diáfana posible, para evitar imprecisiones en su aplicación. En todo caso, para la deliberación sobre los extremos que cubre este elemento, son de total aplicación las reglas interpretativas mencionadas supra, lo que supone, que solamente estarán excluidos de su ámbito de cobertura (base de cálculo), los aspectos que de forma expresa hayan sido excluidos por norma jurídica aplicable.

VI.- Sobre el caso concreto. Base imponible. Aclarado lo anterior, se ingresa al examen de los cargos formulados. Los reparos primero, segundo y tercero, gravitan en torno a la posibilidad de extraer de la base imponible del impuesto a los licores, las partidas que alega el recurrente, lo que se deriva, indica, de que la base de cálculo del gravamen está conformada por el precio ex fábrica. De ahí que al versar sobre un mismo eje temático, serán analizados en forma conjunta. Se acusa violación de los numerales 36 y 37 de la Ley de Licores, que establecen un impuesto sobre los

licores nacionales y extranjeros, en tanto, sostiene el recurrente, no se ha permitido la exclusión de los descuentos que con frecuencia y como práctica comercial, se ofrecen a los compradores, así como del denominado Impuesto de Grecia y los superávit. Para tales efectos, es de rigor traer a colación el texto de las normas invocadas por el casacionista, a fin de precisar los alcances de los diversos elementos del tributo que interesa, con especial énfasis en el correspondiente al hecho generador. En este sentido, la creación directa del gravamen se determina en el numeral 36 de la Ley de Licores, número 10 del 7 de octubre de 1936, normativa que a la vez, estatuye con suma claridad, quiénes serán los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Dispone el precepto de referencia: *“Créase un impuesto sobre el expendio de licores, tanto nacionales como extranjeros y sobre la cerveza extranjera, el cual será pagado por los patentados de licores a que se refiere esta ley, no permitiéndose en forma alguna su traslación al público consumidor.”* Por su parte, el ordinal 37 ibidem establece los demás componentes al indicar: *“El impuesto sobre los licores nacionales será del 10% sobre el precio de venta del productor, excluido el correspondiente impuesto de ventas. Asimismo, los licores y cervezas extranjeras pagarán por concepto de impuesto el 10% sobre el costo total de importación. Los ingresos que perciban las municipalidades, según lo dispuesto en este artículo (párrafo segundo y tercero), serán destinados exclusivamente al plan de lotificación, a que se refiere el inciso 4) del artículo 4º del Código Municipal.”* Como puede observarse, las normas indicadas, a tono con el principio de legalidad tributaria, establecen todos los elementos del tributo. Interesa exclusivamente lo concerniente a la base imponible, al ser este el aspecto debatido, y

sobre el que se centra la polémica en cuanto a la legalidad de la determinación realizada por la Administración Tributaria. Acorde a la última norma transcrita, la base imponible en el caso de los licores nacionales, se encuentra constituida por el precio de venta del productor, fuente cuantitativa de la cual debe excluirse, por mandato expreso de ley, el correspondiente impuesto de ventas. Dicha referencia permite sin mayor confusión, determinar que la base de cálculo establecida por el legislador fue el precio autorizado al productor. Empero, este precio, según la Ley número 6796 de 17 de agosto de 1982 que interpreta auténticamente el artículo 37 de la Ley de Licores, "*... se entenderá comprensivo de cualesquiera impuestos, presentes o futuros, así como cualquier gasto administrativo que forme parte del precio final de venta autorizado al productor*". En este mismo sentido, de esta Sala, consúltese resolución no. 12 de las 16 horas 3 minutos del 5 de enero del 2000.

VII.- Incidencia de descuentos aplicados en la base imponible. Para el casacionista, acorde a la legislación aplicable, e incluso, derivado de la interpretación auténtica del artículo 37 de la Ley de Licores, los descuentos otorgados a favor de los clientes, el Impuesto de Grecia y los superávit, deben ser excluidos de la base de cálculo del gravamen. El cargo carece de fundamento jurídico y deberá rechazarse. En efecto, un análisis e interpretación adecuada de la norma en cuestión, permite inferir que el único elemento que no forma parte de esa fuente de cuantificación es el impuesto sobre las ventas. Los descuentos son prácticas frecuentes en el tráfico mercantil, como estrategia de mercado para acrecentar o asegurar la captación de clientes de un determinado bien o servicio. Si bien en lo que se refiere al impuesto de

análisis, no se encuentra prohibición para que FANAL los practique, las normas que regulan el gravamen no disponen de modo expreso que los montos descontados a los clientes puedan ser rebajados de la base de cálculo, aspecto que sólo podría ser establecido por ley que de manera expresa lo disponga. Según se ha indicado ya en el considerando III, al tenor del principio de reserva de ley tributaria y al socaire de los numerales 5 inciso b) en relación con el 62, ambos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, solamente mediante ley formal (en sentido estricto) pueden crearse exenciones o en general, beneficios tributarios que importen una dispensa al deber de contribuir con las cargas públicas. De hecho, la creación de un beneficio fiscal de esta naturaleza supone el establecimiento diáfano de las condiciones en que se otorga. En la especie, el recurrente pretende se dispensen de la base, los descuentos realizados, alegando para ello, que es de aplicación analógica lo regulado por el numeral 11 inciso a) de la Ley General del Impuesto sobre las Ventas, al disponerlo así el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Aquel precepto excluye de la base imponible "*Los descuentos aceptados en las prácticas comerciales, siempre que sean usuales y generales y se consignen por separado del precio de venta en la factura respectiva.*" Lleva razón el recurrente en que el ordinal 6 ya citado establece en su párrafo segundo que la analogía es un mecanismo jurídico que permite llenar vacíos legales, no obstante, de seguido esa misma disposición prevé que en virtud de ella, no pueden crearse exenciones ni tributos. Es decir, la misma ley ha establecido que la analogía no puede transformarse en un dispositivo para disminuir la cuantía de las obligaciones tributarias, o al menos, una rebaja en la base imponible. La analogía es un

método válido para llenar lagunas legales donde no exista norma que regule el punto, no obstante, su aplicación no puede dar origen a la creación de tributos o exenciones, como aquí se pretende, pues ello corresponde, con exclusividad, al legislador (legalidad tributaria). Es un mecanismo válido de integración del Derecho, en tanto supone la carencia de norma expresa directamente aplicable, sin embargo, esa laguna no se presenta en este caso, lo que hace improcedente su aplicación en los términos propuestos. En el sub-júdice, esa consecuencia es la que procura el CNP, al pretender importar de la Ley del Impuesto sobre las Ventas, una disposición que permite el efecto que ahora busca. Sin embargo, esa consecuencia deviene en improcedente para este caso en particular, en tanto se trata de un subterfugio que conduciría a reducir la carga fiscal de un sujeto pasivo, bajo un supuesto no autorizado por el marco legal que delimita los elementos del impuesto. En efecto, del análisis del citado ordinal 37 de la Ley de Licores, no se desprende que exista vacío alguno, en razón de que ese cuerpo legal es lo suficientemente claro respecto de la definición de la base imponible, así como de los elementos que se encuentran ajenos a ella, indicando que estará conformada por el precio de venta del productor sin considerar el impuesto de venta. La normativa de la Ley del Impuesto sobre las Ventas que autoriza descontar de la base imponible los descuentos, es de aplicación para ese tipo de tributo, no así para el impuesto sobre las bebidas alcohólicas, cuyos aspectos internos, según se ha comentado, se encuentran regulados en forma clara por una ley especial, lo que hace que la aplicación analógica del artículo 11 inciso a) del conjunto legal referido, sea inviable, aunado al hecho de la inexistencia de una norma legal habilitante que permita

realizar la disminución alegada sobre la base imponible. Desde otro ángulo, el tema en mención ya ha sido analizado en otras oportunidades por esta Sala, a saber, entre otras, en el fallo no. 12 de las 16 horas 3 minutos del 5 de enero del 2000, en el que se indicó: *"En la especie de lo que trata es de establecer el alcance del artículo 37 de la Ley de licores, para determinar si las liquidaciones del impuesto sobre el expendio de licores, efectuadas por el Consejo Nacional de Licores durante los períodos supra reseñados, se ajustan o no, del modo que se alega en el recurso, a lo ordenado en ese numeral. Dispone el artículo 37 que la base para calcular el 10% del impuesto es el precio de venta del productor de licores nacionales, excluido el correspondiente impuesto de ventas. Este precio, según la ley número 6796 de 17 de agosto de 1982 que interpreta auténticamente artículo 37 de la ley, "... se entenderá comprensivo de cualesquiera impuestos, presentes o futuros, así como cualquier gasto administrativo que forme parte del precio final de venta autorizado al productor". Basta leer con atención la normativa anterior y compenetrarse en su espíritu, para que se haga evidente que el legislador sí estableció en forma precisa la base imponible: "el precio autorizado al productor". Es claro que no existe normativa que prohíba a la Fábrica Nacional de Licores aplicar descuentos en los precios de sus productos, como práctica comercial. Lo que tiene vedado es deducir los descuentos efectivamente concedidos de la base imponible, en perjuicio de la Administración Tributaria, por que la ley no contempla para este tributo concreto esa posibilidad, tal y como sucede con otros, verbigracia el impuesto general sobre ventas. Tampoco puede afirmarse que la autorización para tal práctica derive de la aplicación analógica del artículo 11 de la Ley*

General del Impuesto sobre las Ventas. Tal y como lo establece el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la analogía no es un método de interpretación normativa, sino de integración, admisible para "llenar los vacíos legales", que obviamente no es el caso."Este criterio fue luego reiterado en la resolución no. 559 de las 15 horas 20 minutos del 17 de julio del 2002 y en la no. 696 de las 16 horas 5 minutos del 11 de septiembre del 2002. De ahí entonces que por las causas señaladas, exista la imposibilidad legal de deducir de la base de cálculo del impuesto sobre licores nacionales, los descuentos que concede FANAL a sus clientes.

VIII.- Sobre el Impuesto de Grecia. En lo que se refiere al tema del impuesto de Grecia, el reparo tampoco es de recibo por los mismos motivos expresados en el aparte anterior. En la especificidad de este aspecto, debe indicarse de nuevo, que el ordinal 37 de la Ley de Licores, excluye de la base imponible solo al impuesto sobre las ventas, entendiéndose por incorporados dentro de su fuente de cálculo, todos los demás tributos que formen parte del precio final de venta del producto, según así fue dispuesto en la Ley no. 6796, interpretación auténtica del artículo 37 de mención, en cuyo precepto 1 indica: *"Interprétase auténticamente el artículo 37 de la Ley Sobre la Venta de Licores, No. 10 de 7 de octubre de 1936 y sus reformas, en el sentido de que el precio de venta autorizado al productor, **se entenderá comprensivo de cualesquiera impuestos, presentes o futuros, así como cualquier gasto administrativo que forme parte del precio final de venta autorizado al productor. Únicamente el impuesto de venta no formará parte de la base imponible.**"* (El resaltado es propio). De lo anterior se colige que la deducción pretendida del Impuesto

de Grecia, resulta improcedente desde el plano jurídico, en tanto fue el mismo legislador, mediante los poderes que le otorga el inciso 1) del numeral 121 de la Constitución Política, quien estableció de modo indubitable, que cualquier otro tributo, distinto al de ventas, no puede ser excluido de la plataforma de cálculo del impuesto a la venta de licores. Por tal motivo, acorde con el principio de reserva de ley tributaria y las mismas razones desarrolladas en el considerando anterior, no es dable suprimir las partidas correspondientes al Impuesto de Grecia de la base imponible del tributo bajo examen. En el mismo sentido ya se ha pronunciado esta Sala, entre otros en el fallo no. 194 de las 10 horas 50 minutos del 17 de marzo del 2004. estableció que: *“A ese respecto, el Tribunal, en el Considerando V, estimó que esta ley específica –Ley sobre la Venta de Licores- expresamente indica que el precio de venta autorizado comprenderá cualquier impuesto presente, futuro u otros gastos, excepto el de ventas, criterio que esta Sala comparte porque las diferencias propias del caso, conforme se indicó en el tema de los descuentos, y cuyo rechazo tiene el mismo fundamento jurídico (ordinal 37 de la Ley sobre la Venta de Licores), la normativa vigente no permite, como lo pretende el recurrente, deducir de la base imponible el “Impuesto de Grecia”. El hecho de que durante algún período se hubiere procedido en sentido contrario, no es un argumento válido en sede jurisdiccional para suplir la falta de un mandato legal que lo permita.”* Por ende, el cargo aludido debe ser rechazado.

IX. Sobre la doble imposición. El casacionista acusa que al negarse la aplicación de los descuentos mencionados, se incurre en quebranto del principio de prohibición de doble imposición. En lo atinente a este alegato, debe indicarse que en

torno al tema, la misma Sala Constitucional ha establecido que la Carta Magna no dispone su prohibición, al contrario, ha indicado que en ciertos supuestos, es aceptada por el Ordenamiento Jurídico nacional. En este sentido, en la sentencia no. 3494-94 de las 14 horas 54 minutos del 12 de julio de 1994 indicó: *"III. La facultad impositiva del Estado está otorgada a la Asamblea Legislativa de conformidad con el artículo 121 inciso 13.) de nuestra Constitución Política "Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde a la Asamblea Legislativa: ... 13.) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales." Como se observa, (...) no existe norma o principio constitucional alguno que prohíba establecer una doble imposición tributaria sobre el mismo hecho generador, según lo alega el accionante. Todo lo contrario, es el mismo texto constitucional el que contempla la posibilidad de establecer esa doble imposición, por cuanto, por una parte, le otorga a la Asamblea Legislativa la facultad general de imponer los impuestos y demás cargas tributarias, y por otra, le otorga a las Municipalidades las mismas prerrogativas en su circunscripción territorial, previa autorización del Congreso."* En igual dirección de esa misma Sala, véase resolución no. 7541 de las 16 horas 45 minutos del 21 de diciembre de 1994. No obstante, debe tenerse claro que al margen de que la legislación nacional no prohíba en forma expresa el doble gravamen sobre una misma actividad, es lo cierto que el poder tributario encuentra una serie de límites sustanciales que le impone el texto constitucional, y que constituyen las bases de los principios inherentes a la actividad impositiva. Tal es el caso de los postulados de generalidad (artículo 18 constitucional), principio de igualdad (sustentado en el numeral 33 ibidem), de capacidad contributiva

(que es el resultado de todos los principios impositivos) y de no confiscatoriedad. Interesa particularmente este último. Este axioma se desprende del numeral 45 de la Carta Magna que protege el derecho de propiedad. Desde este plano, supone que el poder tributario no puede llegar a niveles cuantitativos tales, que vacíen el derecho de propiedad, al exponer al sujeto pasivo de la obligación contributiva a cargas que se encuentren por encima de los niveles razonables de sus rentas. De ahí que la doble imposición, aún cuando viable, está vedada cuando implique una afectación al principio de no confiscatoriedad. Si bien se establece un deber de contribuir a las cargas públicas, los gravámenes que se impongan para tales efectos, deben ponderar en forma razonable la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, de modo que no se transformen en medios impositivos que cercenen su propiedad y posibilidades de desarrollo económico. Empero, el casacionista se limita a acusar ese supuesto vicio, sin aportar argumentos de fondo que permitan concluir sobre sus consecuencias confiscatorias, es decir, omite la explicación diáfana del supuesto desafuero, por lo que la Sala no puede abordar su examen (numeral 596 de la normativa procesal civil). Por esta razón, el reparo no es de recibo, debiéndose denegar el recurso por este reproche.

X.- Sobre el superávit. En lo atinente a los superávit, indica el inconforme, se ha demostrado que el rubro en cuestión corresponde a pagos realizados al Ministerio de Hacienda por concepto de ajustes de las declaraciones del Impuesto Selectivo de Consumo y Ventas, según resoluciones FGC 004-99 y FGC 005-99. Sobre este aspecto, el Tribunal rechazó los alegatos del casacionista por considerar que lo relativo al impuesto selectivo de consumo no podía ser excluido de la base de cálculo, mientras

que el de ventas fue reconocido administrativamente en la resolución 10-2002P del Tribunal Fiscal, aspecto que a decir de esa autoridad jurisdiccional, fue aceptado por las partes. En relación cabe indicar que como se ha mencionado de manera reiterada, la Ley no. 6796 de 1982 que interpretó auténticamente el canon 37 de la Ley de Licores, no. 10, descarta de la base imponible del tributo de análisis únicamente el impuesto sobre las ventas, entendiéndose incorporados cualesquiera otros que no hubiesen sido expresamente dispensados. En este sentido, la única forma de que los superávits estén excluidos de esa base de cálculo, es que los pagos realizados correspondan a aquella clase de tributo, ergo, si son propios de otro tipo de cargas, se deben tener por incluidos. Es por ello, que las cancelaciones propias del impuesto selectivo de consumo forman parte del parámetro de cuantificación, al encontrarse referidas a un gravamen sobre el cual, no se ha dispuesto supresión alguna para esos efectos. En cuanto al impuesto de ventas, cabe indicar que mediante la resolución 10-2002-P, el Tribunal Fiscal Administrativo, ante el recurso de revisión interpuesto contra el pronunciamiento no. 260-2001-P de ese mismo órgano administrativo, dispuso reconocer al Consejo actor $\text{¢}123.103.330,42$ en la base imponible del impuesto sobre los licores nacionales, por concepto de "superávit", por cuanto el sujeto pasivo logró demostrar que del monto consignado en la resolución determinativa 1-2000 por ese concepto, la suma indicada correspondía a un pago efectuado por el impuesto de ventas (folio 304 y 305). Por ende, el reparo expuesto en relación a este punto en particular no ostenta ninguna utilidad para el caso, por haberse acogido el reclamo del recurrente en sede administrativa. En todo caso, si el Consejo actor estimaba que la partida concedida

debía ser superior, así debió requerirlo en su momento procesal, lo que no ocurrió y como tampoco aquí se expone, ello impide su examen en esta sede.

XI.- Desde esta óptica, en este caso, tanto el Impuesto de Grecia, así como los descuentos, forman parte de los parámetros de la base imponible, en los términos dichos, por lo que a tono con el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, solamente en virtud de ley expresa pueden ser exceptuados, lo que no se evidencia en el caso de estudio, de ahí que esos extremos deben ser considerados para fijar la base del tributo. Así fue efectivamente valorado por los Juzgadores en el fallo impugnado. De este modo, no se da la afectación a las disposiciones que regulan el proceder interpretativo de las normas tributarias, en concreto, de las que delimitan el tributo sobre los licores, las que, a juicio de esta Sala, han sido debidamente aplicadas al litigio, por lo que, los cargos formulados deberán ser rechazados.

XII.- De las costas. Respecto al reclamo por la condenatoria en costas, pronunciamiento que el recurrente estima violatorio del artículo 98 de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, ha de indicarse que el reparo no se ajusta a la técnica debida. De conformidad con el párrafo segundo del canon 596 del Código Procesal Civil, se impone al recurrente la cita de las leyes infringidas, con expresión diáfana de en qué consiste la infracción. Desde este plano, es menester indicar que en el tema de costas en la sede contenciosa administrativa, ante remisión expresa que realiza el ordinal 103 de la Ley Reguladora de aquella, las regulaciones a aplicar, conjuntamente con los cánones 97 al 101 de ese cuerpo legal, son las dispuestas por la legislación procesal civil. En la especie, el casacionista omite señalar como norma

conculcada el precepto 221 del Código de rito, el cual impone el principio de condena al vencido en lo que respecta al pago de las costas del proceso, pronunciamiento que debe realizar el Juzgador de oficio, aún cuando no haya sido requerido. Tal mención resulta fundamental para abordar el análisis del cargo, por lo que al omitirse, su examen le está vedado a esta Sala. De ahí que al tenor de lo indicado, el cargo deviene en informal, lo que conlleva a su rechazo.

XIII.- Con base en las razones antedichas, no presenta el fallo impugnado los defectos de legalidad invocados por el recurrente. Así las cosas, se impone declarar sin lugar el presente recurso de casación, con sus costas a cargo de la parte actora.

POR TANTO

Se declara sin lugar el recurso. Son sus costas a cargo de quien lo interpuso.

Anabelle León Feoli

Luis Guillermo Rivas Loáiciga

Román Solís Zelaya

Óscar Eduardo González Camacho

Carmenmaría Escoto Fernández