

Exp: 12-016277-0007-CO

Res. N° 2015-001241

SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las once horas treinta y un minutos del veintiocho de enero de dos mil quince.

Acción Acción de inconstitucionalidad promovida por EDGARDO CAMPOS ESPINOZA, mayor, casado una vez, abogado, vecino de San Pablo de Heredia, cédula de identidad número 4-141-686, en su calidad de apoderado generalísimo de la sociedad EDIFICIO CHIRRIPO DE SAN PABLO Sociedad Anónima cédula de persona jurídica número 3101412923, en contra de la ley número 9024 denominada "Impuesto a las personas jurídicas"

Resultando:

1.-

Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala el 30 de noviembre de 2012, el accionante plantea proceso para que se declare inconstitucional la ley No. 9024 denominada "*Impuesto a las Personas Jurídicas*". Lo anterior, por entender que viola una serie de derechos y principios de la Constitución Política. En primer lugar señala que infringe el principio de seguridad jurídica en vista del tratamiento dado en el proyecto y luego en la ley al tributo puesto que si se analiza con detalle el planteamiento inicial del Poder Ejecutivo, al parecer se trata de un impuesto, en tanto que no media una actividad pública en el hecho generador y la finalidad perseguida es la de aumentar los ingresos para contrarrestar el balance entre egresos e ingresos del fisco y controlar la creación indiscriminada de sociedades. Sin embargo la estructura del hecho generador hace pensar que al final se creó una tasa. Ello, a la luz de la experiencia de otros países, en donde este tipo de cobros a sociedades se traduce en una especie de honorario por el costo que representa para el Registro oficial existente la mera existencia de las mismas. Al estudiar la ley, se observa que el hecho generador es la simple inscripción de una persona jurídica en el Registro Público, lo que implica una actividad estatal; además, se concede la fiscalización y cobro del tributo por el Registro Nacional y se le otorga el papel de administración tributaria; se concede también una parte de los recursos recaudados; se instruye para que el Registro no emita documentos de las sociedades mientras estén en mora, cancelar la presentación de gestiones de esa sociedad y se le da iniciativa para iniciar la disolución de sociedades luego de varios años de mora. Lo anterior, en su criterio, corresponde a la prestación de un servicio público

individualizado para el contribuyente que cumpla con el requisito de estar inscrito de modo que se configura más como una tasa que como un impuesto, a pesar del concepto que usa la ley. Para el accionante, esto resulta trascendente porque podría implicar una doble imposición pues cuando fue inscrita la sociedad se cancelaron los derechos de registro que, en calidad de tasa, son cobrados como contraprestación para que se inscriba la sociedad, pero además se cobra por la emisión de cada certificación emitida, siempre bajo el concepto de pago de una tasa para recibir el servicio. Entonces, si ya existe una tasa por servicios de constitución y existencia de ciertas personas jurídicas resulta que crear otra sería una doble imposición al cobrarse por el mismo servicio. La tesis anterior se ve fortalecida, en su criterio, por el hecho que en la tarifa de la ley no se tomó en cuenta la capacidad contributiva. Este tema fue, incluso, objeto de atención durante el expediente legislativo, como se aprecia de las comparecencias de algunos funcionarios. Allí se deja, claramente, establecido que el tributo ideado era una especie de licencia, es decir un costo por tener la sociedad inscrita y no un tributo a la actividad económica sino al hecho de su existencia, situación que es así entendida por la Sala Constitucional en sus votos Nos. 12611-2011 y 5532-2012, en donde se afirma que el impuesto es el costo por la existencia misma de la sociedad. Concluye señalando que si los legisladores crearon una tasa denominándola, erróneamente, un impuesto, esto es un asunto que viola el Derecho de la Constitución, pues ambas figuras tienen naturaleza jurídica distinta y consideraciones diferentes sobre la capacidad económica. *En el segundo punto de su reclamo* señala el accionante que existe una violación al procedimiento legislativo que hace que la ley deba ser anulada. Se afirma que las modificaciones al texto de la ley fueron excesivas y no se le dio publicidad al texto del proyecto que, al final, se votó. Detalla que en el caso existieron dos textos sustitutivos, el primero se dio el 10 de agosto de 2010 y se publicó, pero fue objeto de cambios importantes que no fueron publicados. Entre tales cambios se enlistan: el artículo 1 fue modificado al incluirse las sucursales de una sociedad extranjera o su representante; el artículo 3 modificó, sustancialmente la tarifa del impuesto al realizar una diferenciación entre sociedades activas e inactivas; el artículo 5 fue también objeto de serios cambios al introducirse la prohibición al Registro Nacional de emitir certificaciones de personería y la obligación de cancelar presentaciones al Diario del Registro en caso de morosidad; el numeral 6 creó una nueva disposición no incluida en los proyectos anteriores que incorpora una sanción de naturaleza registral al ordenar la disolución de la sociedad en caso de mora por tres períodos consecutivos y crea figuras de hipoteca legal preferentes; también se varió, sustancialmente, pero, sin publicación, el tema de la administración, fiscalización y cobro del tributo que, originalmente, correspondía a la Dirección General de Tributación Directa pero fue variado para darle esa competencia al Ministerio de Justicia y Paz; además se introdujeron exenciones que no estaban en el proyecto publicado, específicamente, la del artículo 8; también el recurso de los destinos recaudados se modificó pues se indicó en el proyecto que hasta un 5 por ciento sería destinado para las gestiones de administración, recaudación, fiscalización y gestión y el resto para el Presupuesto de Seguridad Pública, sin embargo la versión final de la ley en su artículo 11 define un 5 por ciento del importe para el Ministerio de Justicia y en específico para apoyar el financiamiento de Adaptación Social y el resto para el Ministerio de Seguridad; se recoge en el texto final el principio de caja única que no estaba en el proyecto publicado; en ejercicio del derecho de enmienda se introdujo un artículo de infracciones y sanciones (artículo 12) y la necesidad que el Ministerio de Seguridad rinda un informe a la

Comisión del Control del ingreso y gasto sobre la utilización de los recursos y se modificó el artículo 129 del Código Notarial. Se agrega, igualmente, que la ley contiene cuatro transitorios que no estaban en el proyecto publicado: el transitorio II que permite la disolución en tres meses sin pago de tributo); el transitorio III que dispone un listado de sociedades para que el interesado sepa de cuáles es representante legal; el transitorio IV sobre el tema de renuncia de directores y el transitorio V que permite el traslado de bienes inscritos de sociedades inactivas sin el pago de impuestos de traspaso, timbres y derechos registrales dentro de los seis meses luego de la vigencia de la ley. Apunta el accionante que todo lo anterior se originó en la cantidad de mociones que provocaron que, al final de cuentas, al Plenario Legislativo llegara un texto muy diferente del originalmente enviado por el Poder Ejecutivo, pero, también, muy diferente del enviado a publicar por la misma Comisión de Hacendarios. Señala que la Sala Constitucional en la sentencia No. 4621-2012 explicó la importancia de la publicidad en materia tributaria y la necesidad que, al darse cambios sustanciales, se haga del conocimiento público tal circunstancia por el tipo de obligaciones generales que se originan, lo cual no ocurrió en este caso. Se indica además que -de acuerdo al criterio de la Sala- la determinación de la calidad de las modificaciones se comprueba analizando el objeto del proyecto tal y como se define en la exposición de motivos y en este caso se habla de la equidad, progresividad y suficiencia recaudatoria del sistema impositivo par invertir en el desarrollo y mejorar la calidad de vida de los ciudadanos. No obstante, el resultado de ese proyecto fue la creación de un impuesto regresivo tal y como lo señala el propio Departamento de Servicios Técnicos. En este punto se agrega, además, que el proyecto no fue consultado a las Municipalidades del país, según lo ordena la Constitución Política, aún cuando se introdujo en el transitorio V al permitirse el traspaso a lo largo de seis meses luego de la entrada en vigencia de la ley, de bienes inmuebles sin el pago del timbre municipal. *Como tercer aspecto planteado*, el accionante reclama, en concreto, la lesión al principio constitucional de la capacidad contributiva o económica y la igualdad tributaria, pues señala que a pesar de lo que ya dijo la Sala en este punto, la verdad es que el concepto que toda sociedad tiene fines lucrativos y los socios buscan desarrollar actividades comerciales no puede aceptarse como absolutamente cierto y la propia administración tributaria reconoce la existencia de sociedades mercantiles activas e inactivas e, incluso, la propia ley discutida diferencia una tarifa según esta última condición. Si bien el impuesto se planteó como progresivo y, por ende, ligado a la capacidad tributaria, el establecimiento de una tarifa fija solamente distinguiendo entre actividad e inactividad, demuestra que la capacidad contributiva no se ha tomado en cuenta y más aun, al exonerar a algunas empresas por pequeñas y productivas se recoge una equidad que no es real y, en este mismo sentido, al no distinguirse entre las distintas manifestaciones de riqueza se lesiona la igualdad constitucional. *La cuarta infracción* se refiere a una violación al principio de proporcionalidad y razonabilidad en la tarifa impuesta por el numeral 3 de la Ley, pues no guardan relación con otros sistemas nacionales. Se aduce que el monto establecido es manifiestamente arbitrario si se le compara con algunos casos similares en otros países y en particular en los Estados Unidos. Además resulta que tenderá a subir cada vez que suba el salario base tomado como referencia y puede apreciarse una gran discrepancia entre los estudios y proyectos pues en ninguno se aprecia justificación. *El quinto reclamo* se dirige contra los artículos 5 y 6 de la ley al no cumplirse con los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la formulación de sanciones. Se apunta que se trata de sanciones adicionales a las

establecidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y se dice que se utiliza un concepto indefinido al indicar que las sanciones serán procedentes "*en caso de incumplimiento con las obligaciones establecidas en esta ley*" sin determinarse a cuáles se refiere cuando lo correcto hubiera sido citar en concreto la falta de pago. En el artículo 5 se manda a sancionar con la no emisión de certificaciones y la cancelación de la presentación de documentos inscribibles y no poder contratar con el Estado; a ello se suma el artículo 6 que sanciona con la disolución y cancelación de la inscripción a las entidades sociales con tres períodos de pago incumplidos y la imposición de una hipoteca legal y prenda preferente sobre el patrimonio. Algunas de tales sanciones pueden provocar un caos jurídico como sería la desaparición de personas jurídicas con obligaciones pendientes, o bien, la imposibilidad de disponer del patrimonio por no contarse con la certificación de personería que afectaría el tráfico usual de bienes del mercado. *El sexto reclamo* plantea la infracción al principio de seguridad jurídica al gravarse una sociedad desde el momento en que se presenta la escritura, con lo que se contrarían disposiciones legales concretas sobre materia registral. Se afirma que en una correcta técnica jurídica una sociedad no existe como persona jurídica mientras el documento presentado para su nacimiento no se encuentre inscrito, o lo que es igual hasta que tenga su inscripción y su cédula jurídica. Lo anterior tiene sentido porque son múltiples las vicisitudes que puede tener una escritura de constitución de sociedad con lo que queda claro que muchas veces la inscripción no sigue a la presentación al Diario del Registro Público. Así, si por alguna razón la sociedad no puede inscribirse y el tributo ya se canceló, se causarían situaciones de incerteza y de injusticia tributaria que no es posible aceptar. Es claro que definir el hecho generador desde que la escritura se presenta produce una inseguridad jurídica pues se estaría estableciendo un impuesto con un sujeto pasivo inexistente. Por ello pide la declaración de inconstitucionalidad de la frase respectiva del artículo 2 de la Ley. *El séptimo reclamo* apunta a la inconstitucionalidad del artículo 4 *in fine* de la Ley en cuanto establece un régimen diferenciado de responsabilidad solidaria del representante legal en el pago de este tributo, ello en contra del principio de inocencia y defensa, así como de los principios de proporcionalidad y razonabilidad. Se indica que, justamente, el régimen patrimonial de las sociedades es autónomo y separado del de cada socio o representante. Para el establecimiento de responsabilidad de representantes de sociedades el sistema tributario establece un sistema muy distinto del contenido en esta ley y se afirma que la responsabilidad subsidiaria es siempre la regla excepto que la ley establezca la solidaridad. Con la ley impugnada la administración puede, indistintamente, cobrar la obligación a cualquiera de los obligados, lo cual, en su criterio, lesiona el principio de proporcionalidad y razonabilidad de la ley, por cuanto, esa solidaridad es la excepción y no la regla, e incluso, no se aplica para otros tributos más trascendentes como el impuesto de ventas o de renta. Lo anterior resulta ser desproporcionado e irrazonable pues el representante solo ha actuado por cuenta de su representada en el manejo de los aspectos sociales. *En el octavo reclamo* se afirma la violación del principio de seguridad jurídica al utilizarse el concepto de autoridad tributaria de forma diferente en el artículo 3 y en el artículo 8 de la ley discutida. En particular, señala que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No. 4755 y sus reformas establece la posibilidad que haya otras administraciones tributarias que no sean la Dirección General de Tributación Directa. Sin embargo, en el artículo 3 al definir la diferencia entre sociedades activas e inactivas se habla solo de "*ante la autoridad Tributaria*", con lo cual, se crea un cúmulo de situaciones dudosas que

no deben cargarse sobre los administrados. Lo curioso es que en el artículo 8 menciona, para el caso de las exenciones de pago, a la Dirección General de la Tributación Directa. *El noveno y último reclamo* se plantea para reclamar la infracción al principio de igualdad y equidad, y los principios de proporcionalidad y razonabilidad de los tributos, por cuanto, en criterio del accionante el tributo tiene efectos confiscatorios, en el tanto, no se admite el rebajo del impuesto sobre la renta. Sobre el punto indica que no se encuentra ningún motivo para que no se deduzca el cobro de este impuesto del pago del impuesto sobre la renta, ya que, este último contiene un largo listado de gastos deducibles y en el inciso c) se menciona a los impuestos y tasas que afecten los bienes, servicios y negociaciones del giro habitual de la empresa. Por ello, se señala que no hay ninguna razón de peso para defender la no deductibilidad del tributo que se ha creado, con lo que se lesiona la igualdad y equidad en la contribución de las cargas públicas, lo mismo que no es proporcional ni razonable en su formulación.

2.-

A la acción se le dio curso mediante resolución de las 14:38 hrs. de 15 de febrero de 2013 y se concedió audiencia por 15 días a la Procuraduría General de la República al Ministro de Justicia y Paz.

3.-

La señora Ana Lorena Brenes Esquivel, casada, abogada, vecina de Curridabat, cédula de identidad No. 4-127-782, en su condición de PROCURADORA GENERAL DE LA REPÚBLICA rindió su informe y señaló que, al analizar la ley, se observa que el articulado define los sujetos y el hecho generador del tributo y también los restantes elementos esenciales del impuesto y, además, se recogen sanciones administrativas para los contribuyentes que no hubieren cancelado el impuesto. Por su parte, el artículo 7 debe analizarse en relación con el artículo 9 del impuesto sobre la renta en cuanto se dispone que el impuesto a las personas jurídicas no es deducible para la determinación del impuesto sobre la renta. Se afirma que los argumentos son confusos, por cuanto, reclama la infracción de los principios de capacidad económica y seguridad, pero cabe indicar que el legislador creó, claramente, un impuesto bien definido en sus elementos esenciales. Se define el hecho generador y su devengo y en el artículo 3 se establece la tarifa, mientras que el artículo 9 y el 11, ambos en relación con el 1º definen, claramente, el sujeto del impuesto. En criterio de la Procuraduría es verdad que existen actos registrales relacionados con el hecho imponible del tributo, pero ellos no son esenciales para su estructuración pues el hecho generador, como elemento esencial, no corresponde a la prestación de un servicio público individualizado; así las cosas, no hay infracción de la seguridad jurídica y tampoco confusión entre una tasa y un impuesto. En cuanto al reclamo del accionante relacionado con la tramitación del proyecto de ley, señala la Procuraduría que su argumento se resume en afirmar que violentaron los principios de publicidad e igualdad, el democrático y el derecho enmienda, pero, a juicio de la representante del Estado, no hay infracción de ninguno de ellos pues del estudio del expediente legislativo se concluye que es verdad que se aprobaron dos textos sustitutivos del proyecto original, sin embargo, al analizar el articulado de ambos proyectos se advierte que no se dieron cambios

esenciales que pudieran convertir el proyecto en algo diferente como lo ha determinado la Sala, pues no existen mociones ajenas a la materia que se pretendía regular en el proyecto original. Incluso, el hecho que se hayan presentado una gran cantidad de mociones no es argumento suficiente para solicitar la inconstitucionalidad de la ley pues tales cambios no implicaron cambios sustanciales al proyecto original. En cuanto a la publicidad, ese principio se salvaguarda cuando las modificaciones que se introducen no son sustanciales o esenciales respecto del proyecto original, tal y como resulta ser el caso de las mociones presentadas que no afectaron elementos o temas claves del tributo que se pretendía crear. Tampoco existe en este aspecto del procedimiento legislativo una violación del artículo 190 de la Constitución Política, pues la Asamblea no estaba obligada a otorgar audiencia toda vez que el impuesto del timbre municipal, del cual se exonera por un plazo de seis meses a ciertas operaciones de Registro, no fue creado por iniciativa municipal sino por una ley de carácter nacional –el código Municipal–. Es decir, estamos en presencia de un tributo cuyo contenido económico es asignado por el legislador a las municipalidades y, aparte de ello, debe tenerse en cuenta que la exención es por un período determinado y vencido el mismo se reestablece el pago de timbre en todas las operaciones gravadas. Por ello, la Asamblea Legislativa no estaba obligada a dar audiencia a las Municipalidades y no hay infracción al artículo 190 Constitucional. En lo que toca a la supuesta infracción a los principios de capacidad económica, igualdad, proporcionalidad y razonabilidad, se señala, que el artículo 3 no violenta el principio de igualdad tributaria por cuanto la diferenciación entre sociedades, partiendo de si realizan o no actividades mercantiles no crea un trato discriminatorio o irrazonable porque se aplica a sujetos que están en diferente situación. Al respecto, se aprecia que el impuesto se estableció a cargo de todas las sociedades mercantiles pero al fijar la tarifa se crea una tarifa diferenciada partiendo de si las empresas indicadas se encuentran activas o inactivas, lo cual obviamente les favorece, en el tanto, la obligación sería menor para algunas, respecto del monto normal fijado del impuesto. Tampoco la tarifa lesiona la razonabilidad y proporcionalidad pues la tarifa de 50% y 25% por del salario base mensual para las inactivas no resulta desproporcionado o irracional. Sobre la inconstitucionalidad de los artículos 5 y 6, señala la Procuraduría que no se puede ignorar que la noción de sanción es un concepto general de derecho ligado a una conducta que se aparta de los parámetros normativos establecidos por el ordenamiento y que acarrea un mal a una persona por su culpa o negligencia. En el ámbito administrativo, sanción es la medida adoptada por la Administración que importa la privación de un bien o de un derecho consecuencia de una conducta ilegal por parte del administrado. La potestad sancionadora tributaria es una expresión más del poder represivo de la administración. En el caso que se analiza, el artículo 5 no solo establece sanciones de tipo pecuniario, sino, además, sanciones de no hacer por parte del Registro Nacional como es el caso de la no inscripción ni emisión de certificaciones. Por su parte, el artículo 6 establece la sanción de disolución de las sociedades mercantiles y también la constitución de hipoteca legal preferente sobre inmuebles y prenda preferente si se trata de bienes muebles. Las sanciones deben adecuarse a los mismos principios que inspiran los tributos y, por ello, debe existir una adecuación entre el ilícito tributario y la sanción que se impone, es decir debe ser racional y proporcional, pero sin dejar de lado la finalidad ejemplarizante para la cual fue creada. Así las cosas al revisar el impuesto y verificar que cumple con las normas de justicia tributaria material y constatar que se dispone que puede aplicarse el régimen tributario de sanciones

cuales son el pago de multas recargos e intereses sobre el monto dejado de pagar, se constata que no se ha afectado la capacidad económica del sujeto pasivo ni hay, por tanto, violación de la razonabilidad y proporcionalidad. No es cierto que las sanciones que se recogen respecto del Registro Nacional provoquen un caos jurídico pues lo cierto es que se trata de un deber formal de cuyo cumplimiento el sujeto pasivo es el único responsable. En cuanto al reclamo sobre la infracción a la seguridad jurídica por el establecimiento del hecho generador desde que la escritura de constitución de sociedad se presenta al Registro, indica la Procuraduría que debe entenderse de conformidad con el artículo 2 de la Ley. Es decir, se establecen dos momentos en que puede surgir el pago del tributo, siendo el que se reclama el segundo, es decir, cuando las escrituras de sociedades se presenten a su proceso de inscripción. Lo que se busca es, simplemente, establecer criterios de pago y no fijar criterios jurídicos sobre si existe o no jurídicamente la sociedad, sino que, solamente, se quiere determinar a partir de qué momento corre el impuesto y cómo ha de pagarse por las sociedades en proceso de inscripción. Aduce la Procuraduría que el tema del impuesto pagado en casos que no se concluya la inscripción no es una cuestión de constitucionalidad sino de legalidad de aplicación de las normas por parte de los tribunales competentes. En cuanto a la violación a la seguridad jurídica por la diferencia en la definición de autoridad tributaria en varios artículos de la ley, lo cierto es que las normas son claras y precisas y definen, claramente, los órganos competentes para ciertas actividades descritas también de manera clara. En otro reclamo, el accionante alega infracción de varias reglas y principios constitucionales al establecerse un régimen de responsabilidad solidaria del representante legal en el pago del tributo que es distinto del general que rige en nuestro ordenamiento, sin embargo, señala la Procuraduría que aún cuando no se dan argumentos jurídicos para justificar las supuestas infracciones, no hay lesión alguna a los principios señalados. Finalmente, se aborda el reclamo sobre la imposibilidad legal de deducir este impuesto como gasto a efectos del cálculo del pago del impuesto sobre la renta. Al respecto, señala el órgano asesor que el impuesto sobre la renta lo que busca gravar son las utilidades generadas con cierta actividad por parte de personas y empresas y en los artículos 8 y 9 se establecen los gastos que pueden ser deducidos y cuales no. En concreto el artículo 9 recoge una lista de impuestos que no son deducibles y el legislador –como en este caso– ha venido ampliando esa lista con otros impuestos. Al analizar el reclamo del accionante en este punto, dice la Procuradora, que se reclama lesión a la prohibición de doble imposición, pero lo cierto es que confunde objeto y fuente del tributo, pues el impuesto sobre la renta grava las utilidades o ingresos mientras que el impuesto reclamado grava la mera existencia de sociedades según conste en el Registro Público. Por ello, se afirma que no hay lesión a los principios constitucionales, incluido el de igualdad porque al observar la estructura de los artículos se observa que la no deductibilidad del impuesto opera para todos los sujetos que estén en las mismas circunstancias sin que exista ningún razonamiento para entender que hay un trato diferente en relación con la capacidad contributiva que pudiera obligar a un trato diferenciado a algunos sujetos. Por todo lo anterior solicita declarar sin lugar la acción.

4.-

El señor Fernando Ferraro Castro, mayor, casado, abogado, vecino de Heredia,

portador de la cédula de identidad No. 1-730-386, en su calidad de MINISTRO DE JUSTICIA Y PAZ contesta la audiencia concedida y manifiesta que con acuerdo con la legitimación ofrecida para plantear esta acción y en cuanto al fondo, señala que el actor confunde en primer término el hecho que las sociedades estén inscritas y entiende que dicha inscripción es el hecho generador, pero la ley resulta clara –tal y como lo ha señalado la propia Sala– en exponer que lo gravado son las personas jurídicas estructuradas como sociedades mercantiles. Dice el Ministro que no puede existir confusión alguna respecto que se trata de un impuesto porque el hecho generador se produce con independencia de cualquier actividad estatal relativa al sujeto pasivo y, menos aún, alguna acción del Registro Nacional. Es relevante, según el Ministro, indicar que la definición de personas jurídicas, entendida como sujeto de derecho, apunta a su existencia como institución y no como individuo, y se crea por la voluntad de varias personas físicas con el fin de cumplir un objetivo social específico. Esas personas jurídicas tienen por ley un proceso de inscripción que realiza el Registro Nacional y que para dicho trámite deben cancelarse derechos, timbres etc., pero ello no tiene relación y es, totalmente, ajeno al impuesto que sobre estos sujetos de derecho pesa y que se fija por la simple condición de persona jurídica. Tampoco se infringe la seguridad jurídica puesto que, más bien, la ley es producto cuidadoso de la regulación de un cobro y contó con la participación de una serie de instituciones relacionadas con el tema. Considera que no existe infracción al procedimiento legislativo, pues las supuestas diferencias entre los borradores son el producto del ejercicio de la enmienda legislativa que es un ejercicio básico de la Asamblea para mejorar los proyectos de ley. De esa forma, al presentar el proyecto se marcaron, claramente, los ejes temáticos de la iniciativa, a saber: 1) equidad, progresividad y suficiencia recaudatoria; 2) potestades legales para combatir el fraude y garantizar el respeto de los derechos y garantías del contribuyente; 3) efectividad y transparencia en la asignación y ejecución presupuestaria. En cuanto a la infracción al artículo 190 de la Constitución por falta de consulta a las Municipalidades se señala que, más bien, se produce un beneficio para las personas jurídicas que fueron constituidas para fines diferentes para los que el legislador estableció en el Código de Comercio. En lo que se refiere a la capacidad contributiva o económica y la igualdad, los argumentos se encuentran carentes de fundamento doctrinario y jurisprudencial pues se parte de la base que se trata de una tasa y no un impuesto. Llama la atención el Ministro sobre las argumentaciones en relación con las justificaciones para validar la existencia de bienes dentro de sociedades mercantiles e indica que ello confirma la corrección de lo actuado por el gobierno al tratar de evitar la evasión fiscal. Se aborda, seguidamente, la proporcionalidad y razonabilidad de la tarifa del impuesto y se indica que, contrario a lo que se afirma, la tarifa no es imposible de pagar partiendo del hecho que las personas jurídicas tienen fines de lucro y para los casos de sociedades inactivas es apropiada la medida de reducirlo a la mitad. No es de recibo el análisis comparado que hace el accionante al pretender relacionar el monto del impuesto a las personas jurídicas frente a una tasa que se cobra en los Estados Unidos. La comparación es totalmente distante de nuestra realidad pues se trata de un sistema tributario muy diferente y con otras condiciones de aplicación y de producción. En lo que respecta a las sanciones, los argumentos del accionante son estrictamente subjetivos, pero sin demostrar con ellos la violación o incumplimiento de los principios mencionados. El siguiente alegato se relaciona con la disposición de gravar a las sociedades desde la presentación de la escritura al Registro Público y entiende el Ministerio que la ley respetó el principio de seguridad jurídica en

materia tributaria, pues reguló, cuidadosamente, la aplicación del impuesto a partir de la existencia de la persona jurídica, sea porque –como es obvio– su presentación en el Registro se da para su inscripción. En lo que toca a las violaciones constitucionales por la existencia de un régimen de responsabilidad solidaria de los representantes distinto del establecido en general, se señala que la responsabilidad de terceros es la excepción y no la regla, pues lo que se pretende es que sea la persona jurídica la que pague y además la solidaridad fue establecida por ley tal y como se exige. En cuanto al siguiente extremo, se reclama la inseguridad jurídica en el uso del concepto de autoridad tributaria dentro de la ley, pero no lleva razón el accionante porque la única autoridad tributaria existente por mandato constitucional es el Ministerio de Hacienda a través de la Dirección General de Tributación Directa. Debe observarse que la ley otorga al Registro Nacional la administración del impuesto, no obstante ello no implica desconocimiento que la autoridad tributaria por excelencia es el Ministerio de Hacienda. Finalmente, en cuanto al punto de la doble imposición y la confiscación por no haberse permitido deducir el impuesto a las personas jurídicas del impuesto sobre la renta, considera el Ministerio que el argumento es reiterativo pues ya se dejó claro que no se grava a la persona jurídica por su actividad, sino por el hecho de ostentar esa condición *per se* y no se refiere a su inscripción ni a la actividad que despliega. Cabe observar que si bien el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la renta establece como gastos deducibles los impuestos y tasas que afecten a los bienes, servicios y negociaciones del giro habitual de la empresa, es necesario señalar que, tal y como se ha indicado, el hecho generador del impuesto que nos ocupa es la existencia de la persona jurídica con independencia de su actividad y sus bienes.

5.-

Los edictos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 81 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional fueron publicados en los Nos. 44, 45 y 46 del Boletín Judicial, de los días 4, 5 y 6 de marzo de 2013.

6.-

Allan Garro Navarro, mayor, casado, abogado, vecino de Cartago, cédula No. 1-881-839 se presenta como coadyuvante y señala que la potestad de crear tributos es indiscutiblemente una potestad estatal pero deben respetarse los límites y principios constitucionales de la tributación, incluidos los de legalidad o reserva de ley, igualdad, isonomía, generalidad y no confiscación. En el caso concreto lo primero que debe señalarse es que las tarifas no indican cuál fue el parámetro utilizado para fijar ese monto para verificar que el mismo sea razonable y proporcionado. Se agrega que el tributo creado no se encomienda al Ministerio de Hacienda sino al de Justicia y, además, se fija un destino específico irrespetando el principio de Caja Única del Estado aparte que no se sabe si es un impuesto o una tasa. También se reclama afectación del principio de propiedad y no confiscación en tanto la ley dispone la disolución en vez de establecer el cobro, amén que se incurre en un grave error al imponerse una hipoteca legal sobre bienes pero no es sobre ellos que recae el impuesto sino sobre la sociedad. Lo anterior resulta una medida arbitraria y se afecta los derechos de terceros y el acceso a la justicia, pues la normativa impugnada recoge la regla

que no se emitirán certificaciones de personería de las sociedades como si fuese una sanción para la sociedad, cuando, en realidad, es una sanción a terceros y afecta el derecho a la información registral, tal como el caso de una persona que necesite iniciar un cobro judicial contra la sociedad o una demanda, caso en el que se le exige demostrar la representación de la sociedad para lo cual se requiere aportar la personería. Adicionalmente, el artículo 4 agrega que los representantes serán solidariamente responsables caso que no existe en ninguna otra parte del ordenamiento jurídico, con lo cual se crea una obligación odiosa y violatoria de la igualdad ante la ley. También se observa que el transitorio IV de la ley establece la posibilidad que los representantes renuncien en cierto plazo con lo que muchas sociedades quedan acéfalas siendo que se perjudica los terceros que puedan tener contratos créditos contingencias y potenciales reclamos.

7.-

Por escrito de 14 de enero de 2015 los Magistrados Jinesta Lobo, Salazar Alvarado y Hernández López, plantearon gestión para inhibirse del conocimiento de esta acción de inconstitucionalidad, por entender que les cubren causales legales para ello.

8.-

Mediante resolución de la Presidencia de la Sala Constitucional de las 13:24 hrs. de 27 de enero de 2015, se rechazó la gestión de inhibitoria planteada por la Magistrada Hernández López y los Magistrados Jinesta Lobo y Salazar Alvarado y se les declaró habilitados para su conocimiento.

9.-

Se prescinde de la vista señalada en los artículos 10 y 85 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, con base en la potestad que otorga a la Sala el numeral 9 ibídem, al estimar suficientemente fundada esta resolución en principios y normas evidentes, así como en la jurisprudencia de este Tribunal.

10.-

En la substanciación del proceso se han observado las prescripciones de ley.

Redacta el **Magistrado Jinesta Lobo**; y,

CONSIDERANDO:

I.-

CUESTIÓN PREVIA. Como parte del trámite de este proceso de inconstitucionalidad, los Magistrados Jinesta Lobo, Salazar Alvarado y Hernández López, solicitaron su separación del conocimiento del mismo por considerar que les asiste motivo. La Presidencia de la Sala, por su parte, en resolución de las 13:24 hrs. de 27 de enero de 2015, rechazó la gestión y los habilitó para intervenir en la decisión de esta acción.

II.-

SOBRE LA ADMISIBILIDAD. Para emitir pronunciamiento sobre la admisibilidad de esta acción de inconstitucionalidad debe analizarse, en primer término, cuál es el asunto base sobre el cual se sustenta, pues dicha determinación servirá para decidir si los reclamos planteados cumplen con las exigencias del artículo 75, párrafo primero, de la Ley de la Jurisdicción Constitucional. El accionante indica que el asunto base es el trámite de ocurso registral planteado por la sociedad "*Edificio Chirripó de San Pablo, Sociedad Anónima*", dirigido a obtener la inscripción de una escritura pública que testimonia el otorgamiento de un poder generalísimo sin límite de suma para actuar en nombre de la precitada empresa. Se indica que ese instrumento público notarial fue presentado al Registro Nacional para su debida tramitación y ocupó el asiento No. 257331 del Tomo No. 2012 del Diario, pero la inscripción fue denegada y el asiento del Diario cancelado por los funcionarios del Registro. Lo anterior, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 2, 4 y 5 de la Ley No. 9024 denominada "*Impuesto a las personas jurídicas*" e identificada, en adelante, como la Ley No. 9024 o la ley impugnada. Contra esa decisión el recurrente reclamó ante el Director del Registro de Personas Jurídicas quien confirmó lo actuado por sus subalternos, de manera que –por apelación del interesado– el asunto ha sido puesto en conocimiento del Tribunal Registral Administrativo, el cual debe resolver sobre la petitoria del interesado, la cual él mismo describe así: "*que se declare con lugar el presente recurso dealzada y se ordene al Registro de origen la inscripción del documento correspondiente. También solicito expresar resolución sobre los argumentos de inconstitucionalidad esbozados.*" Así pues, ese procedimiento ocursoal para lograr la inscripción de la escritura pública, –en la que se otorga un poder generalísimo para actuar en nombre de la sociedad "*Edificio Chirripó de San Pablo Sociedad Anónima*"– debe ser el marco para contrastar los reclamos de constitucionalidad incluidos en esta acción y verificar si ellos cumplen con la condición de ser medio razonable para amparar el derecho o interés que se estima lesionado. Se trata, en otras palabras, de confirmar si esta acción –que ha sido presentada al amparo del párrafo primero del artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional– cumple con su carácter incidental y se configura como un medio idóneo para la defensa de los derechos e intereses de la parte dentro del asunto base. El resultado de esa verificación es mixto como se expone de seguido.

III.-

SOBRE LA ADMISIBILIDAD. CONTINÚA. En efecto, este Tribunal observa que algunas de las disposiciones cuestionadas resultan irrelevantes para lo que se discute en el asunto base –cancelación de documentos por encontrarse la sociedad de interés en estado de morosidad en pago del impuesto a las personas

jurídicas-, por lo que la acción debe rechazarse de plano respecto de ellas. Tal es el caso –en primer término– del reclamo contra la disposición contenida en el artículo 2 de la Ley No. 9024 que dispone que el hecho generador del impuesto respecto de las sociedades no inscritas pero en proceso de inscripción, surge a partir de la presentación de la escritura de constitución. El motivo para rechazar este tema radica en que dicha disposición no tiene aplicación alguna en este caso, porque la sociedad involucrada en el asunto base no es una sociedad en proceso de inscripción, sino una que ya estaba inscrita desde antes que se promulgara la ley, por lo que no le son aplicables las disposiciones referidas a sociedades recién constituidas y, apenas, en proceso de inscripción. Ocurre lo mismo con el reclamo contra los artículos 3 y 8 de los que se reclama contra la parte relacionada con la determinación de la autoridad tributaria y que –según el accionante– infringen la seguridad jurídica al emplear conceptos diferentes de autoridad tributaria. En este caso, el rechazo procede, por cuanto, el asunto base tiene connotación registral y cualquier decisión de la Sala en el tema de la autoridad tributaria no resulta de aplicación en el procedimiento ocursoal que gira alrededor de normas distinta a éstas. Procede, igualmente, el rechazo de plano del reclamo contra el artículo 4, párrafo *in fine*, de la ley impugnada, en el que se dispone un régimen de responsabilidad solidaria entre la sociedad y sus representantes para el pago del impuesto establecido en la Ley No. 9024, por cuanto –como se indicó en los puntos anteriores– el procedimiento ocursoal que sirve de asunto base es ajeno a cualquier finalidad dirigida a determinar responsabilidad alguna del representante en ningún ámbito y, menos aún, se refiere a cuestiones relacionadas con quién debe hacerse cargo del pago del impuesto. Similarmente, también cabe el rechazo del reclamo planteado en contra del artículo 6 de la Ley No. 9024 que dispone la disolución y cancelación de la inscripción de las sociedades sujetas al impuesto y que no lo cancelen durante tres períodos consecutivos y que regula, además, una hipoteca legal preferente para el efectivo cobro del adeudo. El curso en cuestión no tiene relación con la sanción prevista en el artículo 6 de la ley. De tal modo, las disposiciones que contiene este artículo 6 no resultan medio razonable para defender el derecho que reclama el accionante que su escritura pública sea inscrita por el Registro Nacional. Debe rechazarse, también, el reclamo por inconstitucionalidad del artículo 7 de la ley que se impugna por no permitir la deducción del monto del impuesto establecido en la Ley No. 9024, al momento de calcular el impuesto sobre la renta, ya que, cualquier decisión que tome la Sala respecto de ese aspecto no tendría ningún efecto útil dentro del asunto base, porque en él no se deciden cuestiones relacionadas con la base imponible para calcular el impuesto sobre la renta, de modo que dentro del citado curso no está en discusión la aplicación del señalado artículo 7 de la ley cuestionada. En la misma situación se encuentra el reclamo por violación del artículo 190 Constitucional al omitirse consultar a las Municipalidades del país el texto del Transitorio V que dispuso una exoneración del impuesto municipal para los traspasos de bienes que hicieran las sociedades mercantiles durante un plazo determinado en la propia ley. La acción debe rechazarse de plano en este aspecto, pues tal cuestión no tiene relevancia alguna en el asunto base, de modo que aún cuando la Sala pudiera encontrar una afectación a la obligación constitucional de consulta contenida en el artículo 190 de la Constitución Política, tal decisión no incidiría en absoluto en el procedimiento ocursoal que sirve de base a esta acción porque no se daría una anulación de la ley en general, sino, solamente, la desaparición del citado Transitorio V que contiene la exoneración cuya consulta se echa de menos. En resumen, en todos los puntos recién

señalados observa la Sala la ausencia del requisito legalmente establecido en el artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, en el sentido que el reclamo de inconstitucionalidad sea medio razonable para la defensa del derecho o interés que se considera lesionado, de manera que, con fundamento en tales consideraciones, la acción debe rechazarse de plano respecto de todos los puntos supraindicados.

IV.-

OBJETO DE LA IMPUGNACIÓN. Dicho lo anterior, persisten en este proceso cuestiones que sí ameritan ser conocidas y resueltas por el fondo. Tales planteamientos se refieren, en concreto, a los artículos 1, 3 y 5 de la Ley No. 9024. Los numerales objeto de análisis, indican lo siguiente:

“Artículo 1.-

Creación

Establécese un impuesto sobre todas las sociedades mercantiles, así como a toda sucursal de una sociedad extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada que se encuentren inscritas o que en adelante se inscriban en el Registro Nacional.

Artículo 3.-

Tarifa

Anualmente se pagará una tarifa como se indica:

a) Sociedades mercantiles, sucursal de una sociedad extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada, que se encuentren activas ante la autoridad tributaria, pagarán un importe equivalente a un cincuenta por ciento (50%) de un salario base mensual, según el artículo 2 de la Ley N. ° 7337, de 5 de mayo de 1993.

b) Sociedades mercantiles, sucursal de una sociedad extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada que no realicen actividades comerciales y se encuentren inactivas ante la autoridad tributaria, pagarán un importe equivalente a un veinticinco por ciento (25%) de un salario base mensual, según el artículo 2 de la Ley N.° 7337, de 5 de mayo de 1993.

Artículo 5.-

Sanciones y multas

En caso de incumplimiento con las obligaciones establecidas en esta ley serán aplicables las disposiciones contenidas en el título III de la Ley N.° 4755, Código de

Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas, incluida la reducción de sanciones prevista en su artículo 88.

El Registro Nacional no podrá emitir certificaciones de personería jurídica ni inscribir ningún documento a favor de los contribuyentes de este impuesto que no se encuentren al día en su pago. Para estos efectos, los funcionarios encargados de la inscripción de documentos estarán en la obligación de consultar la base de datos que levantará al efecto el Registro Nacional, debiendo cancelarle la presentación a los documentos de los morosos. Igualmente, los contribuyentes de este impuesto que se encuentren morosos no podrán contratar con el Estado o cualquier institución pública autónoma y semiautónoma.

El Registro Nacional creará una base de datos consultable por medios electrónicos para que el público pueda verificar si los contribuyentes se encuentran al día.

Serán aplicables a las sociedades mercantiles y empresas individuales de responsabilidad limitada, en su condición de contribuyentes de este tributo, las disposiciones del artículo 122 de la Ley N.º 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas.”

V.-

LA PUBLICIDAD EN EL PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO Y, PARTICULARMENTE, TRATÁNDOSE DE MATERIA TRIBUTARIA. A efecto de examinar el agravio apuntado por el accionante respecto a un supuesto vicio esencial en el procedimiento legislativo, concretamente, a una infracción al principio de publicidad, dado que el proyecto, finalmente, aprobado como Ley de la República, tuvo modificaciones excesivas durante el trámite legislativo, que no fueron debidamente publicitadas; conviene, en primer término, hacer referencia, en términos generales, al principio de publicidad en el procedimiento legislativo. Sobre el particular, este Tribunal ha mantenido una sólida línea jurisprudencial en el sentido que un elemento esencial del Estado Constitucional de Derecho en el procedimiento de formación de las leyes, es, precisamente, el de publicidad. Lo anterior, en el tanto, procura garantizar un amplio debate que facilite el contacto con la opinión pública en general y, en particular, con quienes pudieran tener interés, por razón de sus actividades, en conocer y hasta participar en la deliberación del asunto o, inclusive, la posibilidad de escuchar a entes públicos interesados en el contenido de determinado proyecto de ley. Esta Sala ha señalado que la publicidad de los procedimientos parlamentarios resulta esencial debido al carácter representativo de la comunidad nacional que ostenta la Asamblea Legislativa, siendo que, la soberanía reside en el pueblo y los diputados solamente son sus representantes, según lo dispone el artículo 105 de la Constitución Política (ver sentencias de este Tribunal Nos. 15760-2008 de las 14:30 hrs. de 22 de octubre de 2008 y 13570-2014 de las 11:45 hrs. de 14 de agosto de 2014). Adicionalmente, este Tribunal ha venido señalando que el principio de publicidad rige, con particular intensidad, tratándose de la materia tributaria, a través de la cual, se le imponen a las personas obligaciones o cargas económicas. En ese sentido, tal y como lo apunta el accionante, en el *sub lite* resultan de obligada aplicación las líneas jurisprudenciales de este Tribunal en la

resolución No. 04621-2012 de las 16:00 hrs. de 10 de abril de 2012, dictada al evacuarse las consultas de constitucionalidad acumuladas respecto a la aprobación del proyecto de ley denominado "*Ley de Solidaridad Tributaria*", que se tramitó en el expediente legislativo No. 18.261. En dicha consulta de constitucionalidad este Tribunal, con redacción del Magistrado Ponente, consideró lo siguiente:

"(...) el principio de publicidad en el trámite legislativo resulta de significativa y especial relevancia tratándose de la materia tributaria, habida cuenta que debe existir una absoluta transparencia de todas las modificaciones que sufra un proyecto sobre la materia, dado el carácter general de la potestad tributaria y del principio de igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas. Es así como cualquier modificación sustancial de un proyecto de ley de tal naturaleza debe estar sometida a una intensa y escrupulosa publicidad" (...) "La publicidad en materia tributaria tiene mayor importancia por la generalidad e igualdad que debe existir en materia de imposición de las cargas impositivas (...)" (Lo destacado no corresponde al original).

En dicho pronunciamiento se reitera, precisamente, la línea jurisprudencial de este Tribunal Constitucional sobre el necesario respeto del principio de publicidad que debe darse a los proyectos de ley, así como, también, se concretan los elementos que la Sala debe verificar al analizar los reclamos de este tipo. En particular, se afirma la necesidad de elevar el nivel de exigencia de la publicidad en los casos de materia tributaria, en razón del "...carácter general de la potestad tributaria y del principio de igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas" y se confirma la idea señalando que "*La publicidad en materia tributaria tiene mayor importancia por la generalidad e igualdad que debe existir en materia de imposición de las cargas impositivas...*" y que "...cualquier modificación sustancial de un proyecto de ley de tal naturaleza –tributaria– debe estar sometida a una intensa y escrupulosa publicidad". Se acentúa así el hecho que la publicidad responde al primordial objetivo de asegurar el correcto ejercicio de la potestad tributaria, esto, en particular relación con la generalidad y la igualdad que debe existir en la imposición de las cargas impositivas. Cabe agregar que en el citado antecedente, la Sala declaró una infracción al principio de publicidad recién descrito porque: "*lasumatoria –de la gran cantidad de mociones de fondo presentadas–(...) produce un cambio sustancial del tal entidad y magnitud que, por tratarse de la materia tributaria, exige una publicidad acentuada y calificada*" la cual no se dio. A la luz de tales principios, se

estructura la obligación de verificar, en el caso concreto, si se produjeron cambios y modificaciones al texto que sean de una “entidad” o una “magnitud” “sustancial”, que su falta de publicidad, haya afectado la regularidad del procedimiento legislativo.

VI.-

AGRAVIOS SEÑALADOS POR EL ACCIONANTE. El accionante reclama la existencia de vicios en el procedimiento legislativo para la formación de Ley No. 9024 y afirma, en concreto, la infracción de los principios de conexidad y publicidad con motivo de la modificación realizada por los Diputados a algunas de las normas del proyecto originalmente publicado. Señala que tal proyecto de ley fue presentado en el año 2006 y que, a lo largo de su tramitación, sufrió una gran cantidad de modificaciones que se plasmaron en dos textos sustitutivos, el primero de los cuales se mandó a publicar pero no así el segundo, sobre el cual se funda el texto final. Acusa que este último resultó diferente de lo que se había discutido y publicado, originalmente, por lo que, en su criterio, se configura una lesión al principio de publicidad. El accionante plantea una serie de agravios atribuidos a varios numerales de la Ley No. 9024. No obstante, tal y como se delimitó en el objeto de esta acción de inconstitucionalidad, este Tribunal se limitará a pronunciarse respecto a los vicios relacionados con los artículos 1, 3 y 5 de la Ley No. 9024 que fueron los, formalmente, admitidos. Conviene aclarar que la mayoría de este Tribunal descarta la infracción al principio de conexidad por la elemental razón de que lo propuesto vía texto sustitutivo y mociones sí guarda la conexidad con lo originalmente proyectado. El actor enumeró los vicios de la siguiente manera: **a)** que “*el artículo 1 fue modificado en la Leyal incluirse a las sucursales de una sociedad extranjera o su representante lo que está presente a lo largo del articulado*”;

b) que “*el artículo 3 de la Ley modificó sustancialmente la tarifa del impuesto al realizar una diferenciación entre sociedades activas e inactivas tributariamente*”;

c) que “*el artículo 5 también fue objeto de una seria reforma al introducirse la prohibición del Registro Nacional de emitir certificaciones de personería y de cancelar presentaciones al Diario del Registro en caso de morosidad con el impuesto*”.

VII.-

ANÁLISIS CONCRETO DE LA INFRACCIÓN AL PRINCIPIO DE PUBLICIDAD EN EL PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO. Como se señaló, el accionante reclama una lesión al principio de publicidad en la tramitación del proyecto, pues se dice que el texto final es producto de la discusión sobre un segundo texto

sustitutivo que nunca se publicó. En criterio de la mayoría de este Tribunal, conforme a una cuidadosa comparación entre el primer texto sustitutivo aprobado el **10 de agosto de 2010**, el segundo texto sustitutivo aprobado el **30 de noviembre de 2010** –que no fue publicado– y el texto final aprobado, sí se introdujeron modificaciones esenciales que, de seguido, se proceden a analizar:

<!--[if !supportLists]-->A)<!--[endif]-->El artículo 1º, que definió el sujeto pasivo del impuesto, fue aprobado en un primer texto sustitutivo y publicitado de la siguiente manera:

“Artículo 1.-

Creación.

Establécese un impuesto sobre todas las Sociedades Mercantiles y Empresas individuales de responsabilidad limitada que se encuentren inscritas, o que en adelante se inscriban en el Registro Nacional”

No obstante, en el segundo texto sustitutivo aprobado se amplió el sujeto pasivo del impuesto, al contemplar, adicionalmente, a “*toda sucursal de una sociedad extranjera o su representante*”. Tal extensión del sujeto pasivo nunca fue publicada, por lo que, en criterio de la mayoría de este Tribunal, dicha situación, sin duda alguna, lesionó el principio de publicidad del procedimiento legislativo, pues se trataba de un cambio sustancial respecto a los sujetos obligados al pago de un tributo y, por lo tanto, dicha modificación debía ser puesta en conocimiento de los interesados, omitiéndose, por lo tanto, cumplir con la transparencia constitucionalmente impuesta para este tipo de proyectos de ley.

!--[if !supportLists]-->B)<!--[endif]-->Respecto al artículo 3 se verificó que en el primer texto sustitutivo, aprobado el 10 de agosto de 2010 y publicado en el Diario Oficial en el mismo mes, se contempló la tarifa del impuesto de la siguiente manera:

“Artículo 3.-

Tarifa del impuesto.

Anualmente se pagará un importe de trescientos dólares, moneda de curso legal en los Estados Unidos de América (US \$300) o su equivalente en colones, a título de

este impuesto”.

No obstante, el texto final, modificado mediante el trámite de mociones vía artículo 137 del Reglamento de la Asamblea Legislativa, quedó aprobado de la siguiente manera:

Artículo 3.-

Tarifa

Anualmente se pagará una tarifa como se indica:

a) Sociedades mercantiles, sucursal de una sociedad extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada, que se encuentren activas ante la autoridad tributaria, pagarán un importe equivalente a un cincuenta por ciento (50%) de un salario base mensual, según el artículo 2 de la Ley N. ° 7337, de 5 de mayo de 1993.

b) Sociedades mercantiles, sucursal de una sociedad extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada que no realicen actividades comerciales y se encuentren inactivas ante la autoridad tributaria, pagarán un importe equivalente a un veinticinco por ciento (25%) de un salario base mensual, según el artículo 2 de la Ley N.° 7337, de 5 de mayo de 1993.

Como se deduce de la comparación en cuestión es posible acreditar que se varió la tarifa del tributo o impuesto, puesto que, originalmente, se propuso que fuera de 300 dólares o su equivalente en colones, siendo que, en el texto posterior no publicado, se propuso otra fórmula completamente diferente, distinguiendo entre sociedades activas e inactivas, introduciendo, además, una fórmula ajustable, respectivamente, de un 50% o un 25% de un salario base mensual. En criterio de la mayoría de este Tribunal dicha modificación fue sustancial y la omisión de realizar una nueva publicación del proyecto de ley, a fin de garantizar la publicidad del texto, así como, procurar la participación ciudadana e institucional, violentó un aspecto esencial en el procedimiento parlamentario.

!--[if !supportLists]-->C)

acreditó que el texto original, debidamente publicado, disponía lo siguiente:

“ARTÍCULO 5.-

Sanciones. En materia de sanciones, serán aplicables a este impuesto las disposiciones contenidas en el Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No. 4755 del 03 de mayo del 1971 y sus reformas, incluida la reducción de sanciones prevista en su artículo 88.

El Registro Nacional no podrá inscribir ningún documento a favor de los contribuyentes de este impuesto que no se encuentren al día en su pago. Para estos efectos, los funcionarios encargados de la inscripción de documentos estarán en la obligación de consultar la base de datos que levantará la Autoridad Tributaria.

Igualmente, los contribuyentes de este impuesto que se encuentren morosos, no podrán contratar con el Estado o cualquier institución pública y la Caja Costarricense del Seguro Social o los Bancos del Sistema Bancario Nacional se encontrarán imposibilitados para tramitar cualquier solicitud o gestión que aquellos le presenten.”

Mientras que, el texto final, modificado tanto en el texto sustitutivo de 30 de noviembre de 2010 –no publicitado– y vía mociones, se aprobó de la siguiente manera:

“ARTÍCULO 5.-

Sanciones y multas

En caso de incumplimiento con las obligaciones establecidas en esta ley serán aplicables las disposiciones contenidas en el título III de la Ley N.º 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas, incluida la reducción de sanciones prevista en su artículo 88.

*El Registro Nacional **no podrá emitir certificaciones de personería jurídica** ni inscribir ningún documento a favor de los contribuyentes de este impuesto que no se encuentren al día en su pago. Para estos efectos, los funcionarios encargados de la inscripción de documentos estarán en la obligación de consultar la base de datos que levantará al efecto el Registro Nacional, **debiendo cancelarle la presentación a los documentos de los morosos.** Igualmente, los contribuyentes de este impuesto que se encuentren morosos no podrán contratar con el Estado o cualquier institución pública autónoma y semiautónoma.*

El Registro Nacional creará una base de datos consultable por medios electrónicos

para que el público pueda verificar si los contribuyentes se encuentran al día.

Serán aplicables a las sociedades mercantiles y empresas individuales de responsabilidad limitada, en su condición de contribuyentes de este tributo, las disposiciones del artículo 122 de la Ley N.º 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas. (Lo destacado es propio).

Del análisis anterior y, particularmente de lo resaltado, se desprende que el texto sustitutivo no publicado introdujo dos sanciones que inmovilizan cualquier sociedad, tales como la no emisión de certificaciones de personería jurídica y la cancelación de inscripción de documentos a los morosos. En tal sentido se aprecia, igualmente, que en el texto sustitutivo se aprobaron cuestiones esenciales del impuesto, relativas a las sanciones, que no estaban previstas en el proyecto de ley original y que, por lo tanto, ameritaban garantizar el principio constitucional de publicidad. Como corolario del examen realizado, se concluye que los artículos 1, 3 y 5 de la Ley No. 9124, Impuesto a las Personas Jurídicas, son inconstitucionales a la luz de lo dispuesto en el artículo 73, inciso c), de la Ley de la Jurisdicción Constitucional. Lo anterior, por cuanto, en la formación de la ley en cuestión se violentaron requisitos o trámites sustanciales relativos a la publicidad del proyecto, principio que, como se ha venido reiterando, es básico en un Estado Constitucional de Derecho, más aún, cuando de materia tributaria se trata. En efecto, la omisión de realizar una nueva publicación del proyecto de ley, a fin de garantizar la publicidad del texto, así como, procurar la más amplia participación ciudadana e institucional, violentó un aspecto esencial en el procedimiento parlamentario, cuya omisión acarrea un vicio de inconstitucionalidad sobre el procedimiento legislativo. Por ende, por mayoría, se dispone acoger parcialmente la acción planteada y, en consecuencia, se anulan los artículos mencionados, con las derivaciones que se señalan en parte dispositiva de esta sentencia.

VIII.-

SOBRE LOS DEMÁS AGRAVIOS. El accionante apuntó otra serie de agravios relacionados con los artículos 1 y 3 de la Ley No. 9024, tales como, infracción al principio de seguridad jurídica por una presunta confusión entre una tasa y un

impuesto, violación al principio de capacidad contributiva económica e igualdad tributaria y, finalmente, violación a los principios de proporcionalidad y razonabilidad respecto a los montos de los tributos. Sin embargo, dado que, por mayoría se declara la inconstitucionalidad de los referidos numerales, al acreditarse un vicio esencial en el procedimiento legislativo, se omite profundizar en los aspectos indicados –salvo las razones adicionales que indican los Magistrados Armijo, Jinesta y Salazar–.

IX.-

CONCLUSIÓN. Por unanimidad la acción planteada debe rechazarse de plano respecto a los reclamos dirigidos contra los artículos 2, 3 en parte, 4, párrafo *in fine*, 6, 7 y 8 de la Ley No. 9024 denominada "Impuesto a las Personas Jurídicas" y sobre el reclamo por violación del artículo 190 de la Constitución Política, porque ninguna de tales normas tiene aplicación dentro del asunto base que ha ofrecido el accionante. En cuanto al fondo, la mayoría declara parcialmente con lugar la acción planteada y, en consecuencia, se anulan los artículos 1, 3 y 5 de la Ley No. 9024, Impuesto a las Personas Jurídicas, por la infracción al principio de publicidad –básico en un Estado Constitucional de Derecho– cometida por la Asamblea Legislativa durante la tramitación del proyecto de ley, ya que, se publicó un proyecto y luego, a través de uno sustitutivo que nunca fue publicado, se variaron cuestiones esenciales del impuesto, relativas a los sujetos pasivos (obligados), tarifa y sanciones no previstas originalmente. Los Magistrados Cruz Castro, Castillo Víquez y Hernández López salvan el voto y declaran sin lugar la acción en cuanto a los citados artículos. Los Magistrados Armijo, Jinesta y Salazar dan razones adicionales.

X.-

DIMENSIONAMIENTO EN EL TIEMPO DE LOS EFECTOS DE LA DECLARATORIA DE INCONSTITUCIONALIDAD. Ciertamente a tenor del artículo 91, párrafo 1º, de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, toda declaratoria de inconstitucionalidad, por principio, tiene efectos declarativos y retroactivos a la fecha de vigencia de la norma impugnada, todo sin perjuicio de los derechos adquiridos de buena fe (eficacia ex tunc). Empero, el párrafo 2º del mismo numeral 91 de la ley del rito constitucional habilita a este Tribunal Constitucional para graduar o dimensionar en el espacio, tiempo o la materia sus efectos retroactivos, dictándose las medidas necesarias para evitar graves dislocaciones de la seguridad, la justicia o la paz social. En materia tributaria, resulta de primordial relevancia el dimensionamiento en el tiempo de un fallo estimatorio de inconstitucionalidad, habida cuenta, que su efecto retroactivo podría generar graves dislocaciones tributarias o financieras, por tratarse de ingresos percibidos por la Hacienda Pública y, en la mayoría de los casos, presupuestados y ejecutados en presupuestos públicos sucesivos. Por lo anterior, se impone dimensionar o graduar en el tiempo la declaratoria de inconstitucionalidad, de manera que la declaratoria de inconstitucionalidad tendrá un efecto prospectivo que se iniciará a partir del período fiscal 2016. De modo, que todos los contribuyentes deben pagar el monto correspondiente al período fiscal 2015 y, obviamente, los anteriores si se encuentran morosos, so

pena de verse sometidos a las multas, intereses y demás sanciones previstas en la ley que ahora se declara inconstitucional.

XI.-

RAZONES ADICIONALES DE LOS MAGISTRADOS ARMIJO SANCHO, JINESTA LOBO Y SALAZAR ALVARADO. Los Magistrados Armijo, Jinesta y Salazar dan razones adicionales, con redacción del segundo, que son las mismas consignadas con ocasión de la consulta legislativa, evacuada mediante el voto No. 12.611-2011 de las 14:30 hrs. de 21 de setiembre de 2011, en el sentido que el proyecto legislativo No. 16.306 "*Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas*" es inconstitucional, por cuanto, el impuesto cuestionado violenta la capacidad contributiva, ya que, se impone una única tarifa para todas las sociedades, sin tomar en cuenta sus utilidades o ganancias y, en general, asimetrías:

A.-

PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA O ECONÓMICA. Dentro de los principios de orden material de la denominada justicia tributaria, figura el de la capacidad contributiva o económica de los contribuyentes. Se trata de un principio general del Derecho Tributario Constitucional de carácter normativo y que como tal debe orientar la actuación de los operadores jurídicos y, en particular, del legislador ordinario al ejercer su potestad tributaria (artículo 121, inciso 13 de la Constitución Política). Ciertamente, este principio general no se encuentra expresamente establecido en la Constitución Política, sin embargo, se encuentra razonablemente implícito en la Carta Magna, pudiendo ser inducido a partir de una serie de preceptos, valores y de otros principios, también, de jerarquía constitucional. En efecto, a partir de los numerales 18 y 33, que establecen el principio de la igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas, 42, al consagrar la interdicción de los tributos confiscatorios, 45, al contemplar el principio de la intangibilidad relativa del patrimonio, 74, al establecer los principios de la justicia social y de la solidaridad, así como de principios, expresamente, desarrollados por este Tribunal como el de interdicción de la arbitrariedad (Voto No. 11155-2007 de las 14:49 hrs. de 1º de agosto de 2007), resulta posible extraer el principio constitucional material de la capacidad contributiva. No debe perderse de perspectiva que unos de los valores constitucionales sobre los que se asienta la Constitución y, que por consiguiente, son un límite franco de los poderes constituidos, lo son la justicia y la equidad, los que deben ser respetados, también, por el legislador ordinario al momento de crear los tributos. Conforme al principio de la capacidad contributiva, los contribuyentes, sean personas físicas o jurídicas, deben contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo a su efectiva y real capacidad económica, la que, por razones obvias, no siempre resulta igual. La capacidad contributiva es la aptitud singular que tiene cada contribuyente de concurrir de manera efectiva en el sostenimiento de los gastos públicos. El principio constitucional de la capacidad contributiva, limita la libertad de conformación o configuración legislativa o, lo que es lo mismo, se erige en un valladar sustancial de la discrecionalidad legislativa cuando ejerce la potestad tributaria y al definir o identificar los diversos elementos subjetivos y objetivos de un tributo determinado (v. gr. Sujeto pasivo, hecho imponible, base de cálculo y alícuota o

tarifa), todo en aras de evitar una distribución injusta de las cargas fiscales. Por consiguiente, aquel impuesto que soslaya el principio de la capacidad contributiva o económica de los contribuyentes deviene, necesariamente, en inconstitucional por contrariarlo. Este Tribunal Constitucional, en sentencias precedentes, ha reconocido la relevancia del principio de la capacidad contributiva en el ejercicio de la potestad tributaria, así en el Voto No. 5652-97 de las 16:03 hrs. de 16 de septiembre de 1997, se estimó lo siguiente:

“Como se dijo, la llamada a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, debe, por ello, hacerse efectiva de conformidad a la “capacidad contributiva o económica”, mediante un sistema tributario justo, que, para resultar tal, debe estar informado por el principio de igualdad. La capacidad económica, es la magnitud sobre la que se determina la cuantía de los pagos públicos, magnitud que toma en cuenta los niveles mínimos de renta que los sujetos han de disponer para su subsistencia y la cuantía de las rentas sometidas a imposición. Con arreglo a dicho principio –el de la capacidad económica-, el tributo debe ser adecuado a la capacidad del sujeto obligado al pago, y esto determina la justicia del tributo, de allí que los titulares de una capacidad económica mayor contribuyan en mayor cuantía que los que están situados a un nivel inferior (...)”.

Ulteriormente, en el Voto No. 2657-2001 de 4 de abril de 2001, consideró lo siguiente:

“(...) Lo fundamentalmente legítimo es que las personas paguen impuestos en proporción a sus posibilidades económicas, en otras palabras, uno de los cánones del régimen constitucional tributario es justamente, que cada uno contribuya para los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva o económica”

B.-

IMPUESTO A LAS PERSONAS JURIDICAS Y PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. Como se ha indicado en el considerando anterior, el legislador ordinario, al ejercer su potestad tributaria, que no es libérrima o irrestricta, siendo que, por el contrario, tiene límites constitucionales de carácter sustancial como el principio de la capacidad contributiva, debe tomar en consideración la aptitud o capacidad económica efectiva y real de cada persona –física o jurídica– o sus posibilidades patrimoniales y económicas específicas para contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos, de lo contrario, se podría gravar una riqueza inexistente o que el legislador presume existente, sin oportunidad o posibilidad alguna para los eventuales sujetos pasivos de acreditar lo contrario. Cuando el legislador establece una capacidad contributiva general y abstracta referida a “sujetos-tipo” –las “personas jurídicas”– se quebranta, de manera evidente y manifiesta, el principio constitucional de la capacidad contributiva. Debe tomarse en consideración que ningún interés o razón superior de orden fiscal, puede quebrantar la capacidad contributiva específica de los sujetos pasivos para concurrir en el sostenimiento de las cargas públicas, por más loable o apremiante que sea el fin del tributo o impuesto que se propone crear el

legislador –en el caso concreto, la recaudación para financiar los programas de seguridad ciudadana y combate a la delincuencia–. Lo anterior equivale a señalar que las urgencias presupuestarias de los poderes públicos no pueden lesionar el principio constitucional de la capacidad contributiva que tiene asidero en el sistema tributario justo y equitativo concebido, también, por el constituyente de manera razonablemente implícita. El artículo 1º de la ley dispone lo siguiente:

“Establécese un impuesto sobre todas las sociedades mercantiles, así como a toda sucursal extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada que se encuentren inscritas o que en adelante se inscriban en el Registro Nacional”.

Por su parte, el artículo 2º, al identificar el hecho imponible, preceptúa lo siguiente:

“El hecho generador para todas las sociedades mercantiles, sucursales de una sociedad extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada que se encuentren inscritas en el Registro Nacional ocurre el 1º de enero de cada año.

El hecho generador para todas las sociedades mercantiles, sucursales de una sociedad extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada que se inscriban en el futuro será su presentación al Registro Nacional.

(...)”

El impuesto no identifica o grava una manifestación de riqueza específica, puesto que, no depende de los ingresos o renta (utilidades o ganancias), egresos o patrimonio de las personas jurídicas, sino, únicamente, de la circunstancia de encontrarse inscritas en el Registro Nacional o que en el futuro lo estén, sean estas activas o inactivas, hecho que, *per se*, no es revelador de una riqueza determinada y disponible efectivamente que sea susceptible de tributación. Al no gravarse una manifestación de riqueza e imponerse un impuesto único, variando únicamente, la tarifa o alícuota según se trate de personas jurídicas activas o inactivas se quebranta, flagrantemente, el principio de la capacidad contributiva, por cuanto, se presume la existencia de una riqueza que no ha sido objetivamente verificada y que no necesariamente puede existir de manera real y efectiva. La sola circunstancia de conformar una persona jurídica y de inscribirla en el Registro Nacional, no pone de manifiesto una riqueza susceptible de ser gravada, por cuanto, puede suceder que no cuenten con ningún ingreso o ganancia y que los gastos de constitución, inscripción y

funcionamiento superen cualquier utilidad. De acuerdo con el principio constitucional de la capacidad contributiva, es responsabilidad del legislador ordinario identificar la fuente de riqueza susceptible de ser gravada y de adaptarla a la capacidad de tributación de cada persona –subjetiva u objetiva-. La circunstancia de estar sometidas las personas jurídicas al principio de la capacidad contributiva objetiva y no subjetiva –que opera para las personas física-, no releva al legislador ordinario de verificar cuál es la riqueza disponible, neta y susceptible de tributación de tales personas morales. El vicio de inconstitucionalidad indicado no queda subsanado siquiera con la consideración de que la tarifa del impuesto resulta muy baja, conclusión que, para ser cierta, debe tomar en cuenta la capacidad contributiva objetiva y neta de cada eventual sujeto pasivo. De otra parte, no se puede comparar, razonablemente, la aplicación del principio de la capacidad contributiva en los impuestos indirectos (v. gr. de ventas o selectivo de consumo), a uno que tiene una naturaleza, claramente, directa, donde la exigencia de respetar y actuar el principio de la capacidad contributiva resulta, particularmente, acentuada y acusada. Nótese, adicionalmente, que el gravamen tributario no distingue entre personas jurídicas con utilidades o ingresos grandes, medios, escasos o inexistentes, lo que, al propio tiempo, contraría el principio constitucional de la igualdad tributaria.

POR TANTO:

Por unanimidad, se rechaza de plano la acción planteada en cuanto se dirige contra los artículos 2, 3 en parte, 4, in fine, 6, 7 y 8 de la citada Ley 9024, así como por la infracción del artículo 190 de la Constitución Política. Por mayoría, se declara parcialmente con lugar la acción planteada y en consecuencia se anulan los artículos 1, 3 y 5 de la Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas número 9024 del 23 de diciembre de 2011. Esta sentencia tiene efectos declarativos, sin perjuicio de los derechos adquiridos de buena fe. Sin embargo, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 91 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, se dimensionan los efectos de este pronunciamiento para que inicien a partir del período fiscal correspondiente al año 2016. Comuníquese este pronunciamiento a los Poderes Legislativo y

Ejecutivo. Reséñese este pronunciamiento en el Diario Oficial La Gaceta y publíquese íntegramente en el Boletín Judicial. Notifíquese. Los Magistrados Cruz Castro, Castillo Víquez y Hernández López salvan el voto y declaran sin lugar la acción en cuanto a los citados artículos 1, 3 y 5 de la Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas número 9024, de 23 de diciembre de 2011. Los Magistrados Armijo, Jinesta y Salazar dan razones adicionales.

Gilbert Armijo S.

Presidente.

Ernesto Jinesta L.

Fernando

Cruz C.

Fernando Castillo V.

Paul Rueda L.

Nancy Hernández L.

Luis Fdo. Salazar A.

VOTO SALVADO DE LOS MAGISTRADOS CRUZ CASTRO, CASTILLO VÍQUEZ Y HERNÁNDEZ LÓPEZ

Los suscritos disentimos de la mayoría específicamente en lo que corresponde al examen de la constitucionalidad de los artículos 1, 3 y 5 de la Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas número 9024 del 23 de diciembre de 2011, y declaramos sin lugar esta acción de inconstitucionalidad, por entender que lo actuado en este caso no excede el ámbito de flexibilidad que cabe reconocerle al procedimiento legislativo y porque tampoco se dan las infracciones a los derechos fundamentales que se plantearon. Las razones que fundamentan nuestra posición son las siguientes.

I.-

Reclamo por infracción a los principios de conexidad y publicidad que regulan el procedimiento legislativo.-

El accionante reclama la existencia de vicios en el procedimiento legislativo para la formación de ley 9024 y afirma en concreto la infracción de los principios de conexidad y publicidad con motivo de la modificación realizada por los Diputados a algunas de las normas del proyecto originalmente publicado. Señala que tal proyecto de ley original fue presentado en el año dos mil seis y que a lo largo de su tramitación sufrió una gran cantidad de modificaciones que lesionan el principio de conexidad. También reclama que las modificaciones se plasmaron en dos textos sustitutivos, el primero de los cuales se mandó a publicar pero no así el segundo, sobre el cual se funda el texto final, de manera que éste último resultó diferente de lo que se había discutido y publicado originalmente por lo que se configura una lesión al principio de publicidad.-

Al respecto, el accionante plantea los siguientes reclamos concretos que se transcriben aquí ordenados según aparición en la versión final del articulado de la ley:

a) *"el artículo 1 fue modificado en la Leyal incluirse a las sucursales de una sociedad extranjera o su representante lo que está presente a lo largo del articulado";*

b) *"el artículo 3 de la Ley modificó sustancialmente la tarifa del impuesto al realizar una diferenciación entre sociedades activas e inactivas tributariamente";*

c) *"el artículo 5 también fue objeto de una seria reforma al introducirse la prohibición del Registro Nacional de emitir certificaciones de personería y de cancelar presentaciones al Diario del Registro en caso de morosidad con el impuesto";*

d) *"el artículo 6 de la ley.[que]...creó una disposición no visible en las iniciativas anteriores incorporando una sanción de naturaleza registral al ordenar la disolución de la sociedad en caso de mora por tres períodos consecutivos, así como al crear la figura de la hipoteca y prenda legales preferentes";*

e) *"la iniciativa no tenía previsión alguna sobre exenciones pero la ley*

introdujo la misma en su artículo 8";

f) *"en cuanto al destino de los recursos recaudados el proyecto señala (artículo 8) que hasta un 5% se destinará a los gastos de administración, recaudación, fiscalización y gestión y el resto al presupuesto del Ministerio de Seguridad Pública, pero la Ley, en su numeral 11 define un 5% del destino del importe recaudado para el Ministerio de Justicia y para apoyar el financiamiento de la Dirección General de Adaptación Social, manteniéndose el 95% para el Ministerio de Seguridad";*

g) *"en el texto propuesto publicado se definía que la administración fiscalización y cobro del tributo le correspondería a la Dirección general de tributación (artículo 7) pero en la ley esos fue sustancialmente variado al otorgarle esa competencia al Ministerio de Justicia y Paz (artículo 9)";*

h) *"La ley recoge en su artículo 10 el principio de caja única siendo que todos los dineros recaudados se deberán trasladar a la Tesorería Nacional. Eso no estaba en el texto publicado";*

i) *(..) los legisladores introdujeron un artículo de infracción y sanciones [para servidores públicos] (artículo 12), la necesidad de que el Ministerio de Seguridad rinda un informe a la comisión Permanente Especial para el Control del Ingreso y del Gasto Público de la Asamblea Legislativa sobre la utilización de los recursos; también se modificó el artículo 129 del Código Notarial (artículo 14);*

j) *"la ley contiene cuatro transitorios que no estaban en el proyecto publicado: el transitorio II (disolución dentro de los tres meses siguientes a la vigencia de la ley sin pago del tributo; III (listado de sociedades mercantiles para que el interesado verifique en cuál es representante legal), el transitorio IV sobre la previsión de renuncia de directores y un transitorio V que posibilita el traslado de bienes inscritos de sociedades inactivas sin el pago de impuesto de traspaso, timbre*

y derechos registrales dentro de los seis meses luego de la vigencia de la ley."

De esas actuaciones se señala primeramente que afectan el principio de conexidad, sobre el cual este Tribunal ha tenido oportunidad de expresarse para señalar que impone un deber al Parlamento de respetar los objetivos y alcances del proyecto de ley original, según puedan desprenderse tanto de la exposición de motivos como del propio contenido del proyecto, todo ello con el fin de asegurar la efectiva vigencia de las reglas de iniciativa parlamentaria de rango constitucional que rigen en nuestro país.-

Consecuentemente, cualquier reclamo relacionado el principio de conexidad exige la comprobación de que el texto final del proyecto (o de la ley como en este caso) ha evadido –en todo o en parte- la voluntad del Constituyente respecto de la iniciativa parlamentaria. Tal infracción no depende entonces de la magnitud cuantitativa del ejercicio del derecho de enmienda por sí mismo, como tampoco del simple cambio en la manera específica de regular los temas en el proyecto, sino que más bien debe atenderse a la existencia de un incuestionable alejamiento de los objetivos, de la temática y del ámbito jurídico dentro del cual se quiere incidir con la iniciativa de ley. En el caso en estudio se observa que la ley 9024 se origina como un proyecto de ley de iniciativa del Poder Ejecutivo y como parte de un grupo de acciones gubernamentales que buscaban a mejorar las condiciones generales de la Hacienda Pública, el cual se componía de nueve proyectos agrupados en tres ejes temáticos bajo el título de "*Programa de Fortalecimiento de la Hacienda Pública*". Dentro de tal marco que surge el proyecto de "*Impuesto a las personas Jurídicas*" en cuya motivación concreta encontramos siguiente extracto:

“Una de las medidas que se ha considerado oportuna dentro de ese conjunto de acciones legales que está proponiendo el Poder Ejecutivo tendientes a coadyuvar en la mejora y depuramiento de la estructura tributaria para conseguir un esquema justo y solidario es la creación de un impuesto anual (...) sobre las personas jurídicas inscritas o que se inscriban en el Registro Público...Este impuesto además de proveer recursos frescos para solventar la situación de las finanzas públicas permite controlar la creación indiscriminada de sociedades, muchas veces con fines puramente evasores o elusivos.” (Ver copia certificada del expediente legislativo, páginas 1 al 16)

Seguidamente, en la misma exposición de motivos se describe cuales serían

las líneas generales del impuesto y en particular se señala que el impuesto es de carácter anual, se devenga a inicio del período y debe pagarse en enero en los formularios que defina la Administración Tributaria.-

Se menciona la regla de que el hecho generador se origina para sociedades en proceso de su constitución y el notario actuará de agente receptor.- En materia de sanciones se señala que se aplicará el régimen establecido en el título III de la Ley N.º 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas y se señala expresamente que se incluye la regla de que el Registro no inscribirá documentos a quienes no hayan cancelado el impuesto. De aquella forma fue planteado en su momento el objetivo de este proyecto de ley y al confrontarlo ahora con la versión final de los textos que el recurrente denuncia como faltos de conexidad, se comprueba que no existe cambio alguno que resulte ajeno a la temática que el Ejecutivo sometió a la Asamblea legislativa o que pueda señalarse como extraño o inconexo frente a esas líneas principales establecidas y menos aún puede afirmarse que busque un fin diferente del planteado por el órgano proponente. En concreto, las modificaciones que se dieron ya sea en los elementos del impuesto (puntos: a), b) y e); en las consecuencias registrales respecto de la morosidad (puntos: c) y d); en la administración del tributo y disposiciones relacionadas con la recaudación (puntos: f), g), h), e) y el i); así como en los temas de derecho transitorio (punto j) todas ellas forman parte de la finalidad y objetivos que buscaba el proyecto a saber, el establecimiento de un impuesto a las personas jurídicas y las condiciones necesarias y útiles para lograr su puesta en funcionamiento efectivo y una apropiada recaudación.- Por lo anterior entonces, la acción debe declararse sin lugar respecto de la supuesta infracción al principio de conexidad en el procedimiento legislativo.-

II. Se reclama también una lesión al principio de publicidad en la tramitación del proyecto pues se dice que el texto final es producto de la discusión sobre un segundo texto sustitutivo que no se publicó.- Respecto de este tema, el antecedente directo y de obligada referencia es –efectivamente- el que cita el accionante y plasmado en la sentencia 2012-004621 de las dieciséis horas del dieciséis de abril de dos mil doce. Allí se indicó en lo que interesa:

“... Ahora bien, en cuanto al resto de mociones, resulta menester señalar que el principio de publicidad en el trámite legislativo resulta de significativa y especial relevancia tratándose de la materia tributaria, habida cuenta que debe existir una absoluta transparencia de todas las modificaciones que sufra un proyecto sobre la materia, dado el carácter general de la potestad tributaria y del principio de igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas. Es así como cualquier modificación

sustancial de un proyecto de ley de tal naturaleza debe estar sometida a una intensa y escrupulosa publicidad. (...) En la presente consulta, es evidente que el abundante número de mociones de fondo aprobadas, en su conjunto, produjeron un cambio sustancial del proyecto original, empezando por la modificación y reducción de las tarifas de algunos de los impuestos para ciertos sujetos, bienes y servicios, así como el establecimiento de exoneraciones o exenciones a distintos sujetos de derecho público y privado y actividades, la introducción de algunos beneficios fiscales, el establecimiento de regímenes transitorios especiales, etc. Tales mociones de fondo, ciertamente, versan sobre la materia regulada por el proyecto original y debidamente publicado, pero, su sumatoria, produce un cambio sustancial de tal entidad y magnitud que, por tratarse de la materia tributaria, exige una publicidad acentuada y calificada, habida cuenta que los ciudadanos tienen derecho a saber y conocer las razones por las cuales determinados sectores, grupos, sujetos, actividades, bienes y servicios son exonerados, sometidos a una tarifa reducida o diferenciada o a un régimen de beneficios fiscales o exenciones o a uno transitorio diferente, de manera diversa al resto de los contribuyentes. La publicidad en materia tributaria tiene mayor importancia por la generalidad e igualdad que debe existir en materia de imposición de las cargas impositivas. Nótese que ha sido un hecho público y notorio, exento de prueba, que la expectativa recaudatoria contenida en el proyecto original, fue, sustancialmente, reducida con las mociones de fondo aprobadas. Según se desprende de la revisión integral de los doscientos catorce tomos del expediente legislativo y del oficio del Presidente de la Asamblea Legislativa No. Pal-1612-2012 de 10 de abril de 2012, recibido por este Tribunal el 10 de abril pasado, tales mociones de fondo no fueron publicadas en el Diario Oficial La Gaceta. Específicamente, sobre este punto en el oficio citado, el Presidente de la Asamblea Legislativa manifestó lo siguiente:

“Respecto de la solicitud que se hace en la cédula de notificación del 9 de abril de 2012 de las 16:50 horas respecto del expediente No.12-003518-0007-CO, consulta legislativa facultativa interpuesta por señores Adonay Enríquez Guevara y otros, respondemos lo siguiente. Tal y como nos lo certifica el Lic. Marcos William Quesada Bermudez en el oficio SD-98-11-12 del 9 de abril del año presente y que

adjuntamos, del proyecto # 18.261 Ley de Solidaridad Tributaria, sólo se registra en el trámite la publicación de su texto base, o texto inicial del mismo en la Gaceta 187, Alcance 70 del 29 de septiembre de 2011. Ningún otro texto actualizado fue publicado ya que, ni la Comisión respectiva tomó ningún acuerdo para solicitárselo al Directorio Legislativo, ni lo hizo así la Presidencia de la Comisión propiamente. Por otra parte las mociones de orden en el Plenario Legislativo tendientes a aprobar su publicación, fueron sistemáticamente rechazadas por la mayoría de los señores y señoras diputadas, por todo lo cual no se llevó a cabo dicha publicación”

Consecuentemente, de la lectura del contenido de las mociones de fondo aprobadas en la comisión especial, este Tribunal Constitucional estima, por unanimidad, que hubo un vicio esencial del procedimiento legislativo de carácter evidente y manifiesto que quebrantó los principios de publicidad y de igualdad al omitirse su publicación, dado que, en conjunto, provocaron una modificación sustancial del texto original.”

En el recién citado pronunciamiento se recoge lo que ha sido una línea jurisprudencial de este tribunal constitucional respecto del necesario respeto del principio de publicidad que debe darse a los proyectos de ley, así como también se concretan los elementos que la Sala debe verificar al analizar los reclamos de este tipo.- En particular, se afirma la necesidad de elevar el nivel de exigencia de la publicidad en los casos de materia tributaria, en razón del “...*carácter general de la potestad tributaria y del principio de igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas*” y se confirma la idea señalando que: “*La publicidad en materia tributaria tiene mayor importancia por la generalidad e igualdad que debe existir en materia de imposición de las cargas impositivas...*” y que “...*cualquier modificación sustancial de un proyecto de ley de tal naturaleza [la naturaleza tributaria] debe estar sometida a una intensa y escrupulosa publicidad*”. Se acentúa así el hecho que la publicidad responde al primordial objetivo de asegurar el correcto ejercicio de la potestad tributaria, ello en particular relación con la generalidad y la igualdad que debe existir en la imposición de las cargas impositivas.- Cabe agregar que en el citado antecedente, la Sala declaró una infracción al principio de publicidad recién

descrito porque: “la *sumatoria* [de la gran cantidad de mociones de fondo presentadas]... *produce un cambio sustancial de tal entidad y magnitud que, por tratarse de la materia tributaria, exige una publicidad acentuada y calificada*” la cual no se dio. Bajo estas claras guías se estructura la obligación de este Tribunal para verificar ahora en este caso si –tal y como se prescribe en la sentencia citada- se ha omitido la publicación de cambios y modificaciones al texto que sean una “*entidad*” o una “*magnitud*” “*sustancial*”, sea en cuanto al contenido o por la cantidad de cambios hechos.- En dicho sentido, al realizar la comparación y análisis entre los textos del proyecto que fueron oportunamente publicados en las Gacetas del nueve de agosto de dos mil seis (publicación del proyecto originalmente presentado y dos de setiembre del año dos mil diez (publicación de texto sustitutivo) por una parte y el texto finalmente aprobado por otra y se observa que los cambios reclamados se reducen a diez y se concretaron de la siguiente forma:

-*el artículo 1* fue modificado para incluir dentro los sujetos pasivos del impuesto a las sucursales de las sociedades extranjeras o sus representantes, sin embargo observa la Sala que el texto original del proyecto originalmente publicado ya contenía la creación de un impuesto “*a todas las personas jurídicas que se encuentren inscritas o que en adelante se inscriban en el Registro Público*” (ver certificación del expediente legislativo, página quince) lo cual hace entender a la Sala que no existió una alteración esencial a la igualdad y generalidad tributarias, así como tampoco ausencia de transparencia o claridad frente a grupos concretos de ciudadanos, puesto que el proyecto se planteó siempre como una norma amplia destinada a gravar la existencia de personas jurídicas para luego ir demarcando con mayor precisión las distintas denominaciones y configuraciones jurídicas por parte de los diputados.-

-en lo que toca a los *artículos 3 y 8*, cabe señalar que el primero fue variado en relación con la tarifa del impuesto y tal modificación consistió en dejar de lado la opción de un monto fijo y único de trescientos dólares estadounidenses (equivalente aproximadamente a ciento cincuenta mil colones) para todos los sujetos del

impuesto, y adoptar un tarifa ligada proporcionalmente al salario base, en los términos establecidos en la Ley número 7331 cuyo monto fue estimado por la Sala para el año 2011 en aproximadamente 158.000 mil colones (ver sentencia número 2011-12611 citada en el considerando IV de esta resolución); además, se acordó una disminución de esa tarifa a la mitad para gravar las llamadas sociedades inactivas, es decir que no realicen actividades comerciales. Por su parte, en el artículo 8 se reguló una exención del impuesto para las micro y pequeñas empresas que se encuentren realizando actividades productivas de carácter permanente, lo anterior en concordancia con las ideas expuestas en la exposición de motivos publicada y en la que se dejó claramente establecida la intención tanto de allegar fondos al erario público como atacar el problema de la creación de sociedades con fines evasivos las diferentes figuras de la sociedades mercantiles, de modo que una decisión como la que se analiza de eximir a las micro y pequeña empresas que produzcan efectivamente no puede considerarse intempestiva, extraña y menos aún alejada del alcance del proyecto original que fue publicado. En resumen, los anteriores cambios no constituyen –desde nuestra perspectiva una modificación sustancial del proyecto ni en esencia ni en magnitud, pues, se inscriben dentro de un aceptable margen de modificación que quedó asumido junto la publicación del proyecto original y la del texto sustitutivo, en tanto que no resulta plausible asumir que todas y cada uno de las modificaciones que se valoren respecto del quantum de la tarifa de un tributo al seno de la Asamblea Legislativa deba publicarse, pues ello sería condenar al sistema a la paralización y a negar la esencia misma de la dinámica parlamentaria.

-respecto de los *artículos 5 y 6*, cabe señalar que las diferencias con los textos originalmente publicados no se relacionan con temas de generalidad e igualdad en los tributos sino más bien con la regulación de consecuencias jurídicas de la morosidad.- En concreto, luego de la publicación se incluyó el impedimento para el Registro de emitir certificaciones de personería de las sociedades morosas, mientras que la orden de no inscripción de documentos quedó igual pero se le agregó el deber del Registro Nacional de cancelar la presentación de dichos documentos de las sociedades morosas; adicionalmente, para la morosidad por tres años consecutivos se

dispuso como consecuencia jurídica la disolución de la sociedad morosa.- Para esta Sala los anteriores aspectos, aparte de no abordar cuestiones relacionadas directamente con los elementos del tributo y de no tocar directamente temas de justicia tributaria, tampoco presentan –en su contenido- una novedad sustancial ni involucran disposiciones sorprendidas y alejadas de los objetivos y finalidades del proyecto tal cual fueron expresados en la publicación del proyecto, de manera que tampoco cabe decir aquí que se haya lesionado el principio de publicidad tal y como recién se definió.

-en cuanto a los *artículos 7, 10, 11 y 12 y 14* en todos ellos se regulan aspectos relacionados solamente con la administración del tributo que se crea, a saber: se varió la autoridad administradora (artículo 7); se estipulan reglas para el manejo presupuestario de los ingresos que genere el tributo, incluyendo la obligación de que respetar el principio de Caja única (artículo 10); se hace una modificación en el 5 por ciento que se había asignado al Ministerio de Justicia, pues en ese mismo porcentaje se incluye la posibilidad de apoyar el trabajo de la Dirección General de Adaptación Social (artículo 11); se establece un sistema de multas para los funcionarios competentes que no cumplan con los deberes asignados en la ley (artículo 12); y se otorgan competencias a los notarios para las disoluciones de sociedades cuando exista unanimidad (artículo 14). Respecto de estos temas –tal y como puede verse- no tocan cuestiones de generalidad e igualdad tributaria u otros que afecten de manera directa las situaciones jurídicas de los ciudadanos.- Al contrario, se trata en general de cambios realizados en el proyecto y que versan sobre cuestiones no sustanciales desde el punto de vista de las personas sometidas al tributo y que -adicionalmente- variaron en una magnitud escasa los contenidos publicados en su momento por la Asamblea Legislativa.

-*finalmente*, la situación es similar respecto de *los transitorios* que señala el recurrente que se agregaron al proyecto luego de su publicación y en los que –en resumen- no se tocan los elementos del tributo ni se dispone en relación con los principios de justicia tributaria sino que –al ser derecho transitorio- se regulan

situaciones en las que podrían verse afectadas las personas que tienen relación con las sociedades mercantiles, pero sin que tales disposiciones lleguen a modificar de forma sustancial el diseño del impuesto que se describió en las publicaciones.

Por todo lo anterior, se estima que no existe infracción al principio de publicidad pues aún cuando se dieron cambios luego de la publicación del primer texto sustitutivo, lo cierto es que tales modificaciones no afectaron sustancialmente lo planteado por el proyecto de modo que no existe sorpresa ni opacidad en el ejercicio de la competencia legislativa por la Asamblea legislativa.

Es importante señalar que el principio de publicidad de los actos del parlamento, no se satisface únicamente con la publicación de los cambios al texto de discusión, sino también a través de la publicidad permanente y acceso público que tienen las sesiones de discusión en comisión y en el plenario legislativo, por lo que como se indicó, no puede alegarse opacidad en el ejercicio de la competencia legislativa.

Por las anteriores consideraciones estimamos que no se da la violación al procedimiento parlamentario en sus principios de conexidad y publicidad.

III. Razones adicionales del Magistrado Castillo Víquez, en relación con la supuesta infracción al principio de publicidad en el procedimiento legislativo.-

Además de las razones que se dan en la acción para llegar a la conclusión de que no hay vicios de procedimiento en relación con la no publicación del texto sustitutivo, considero que el Reglamento de la Asamblea Legislativa sólo exige la publicación del proyecto de ley, no de las mociones o textos sustitutivos que se aprueban en las diversas instancias parlamentarias (véanse los artículos 115 al 117, 121 y 130 del Reglamento de la Asamblea Legislativa). Más aún, sólo se publican los dictámenes del proyecto de ley si la comisión dictaminadora así lo acuerda (véanse los artículos 83 y 131 del Reglamento de la Asamblea Legislativa), lo que confirma que, salvo que así lo autorice una norma expresa del Estatuto Parlamentario, la aprobación de mociones ni de textos sustitutivos deben de publicarse en el diario oficial La Gaceta. Una razón adicional para seguir dentro de esta línea argumentativa es que, vistas las cosas desde otro prisma, resulta ociosa la publicación de los textos sustitutivos que se aprueban en el seno de los órganos parlamentarios, por la elemental razón de que ello sólo

tendría sentido cuando se introduzcan conceptos o regulaciones novedosas en éstos, acción que prohíbe el Derecho de la Constitución – por violación al principio de conexidad-, o cuando así lo acuerde el órgano parlamentario con un fin específico o necesario para el trabajo parlamentario. Por otra parte, la Sala ha admitido que no siempre, la falta de publicación, en un determinado momento procesal, constituye un vicio invalidante del procedimiento legislativo. Al respecto indicó: *“La Sala no estima que esta circunstancia lesione el principio de publicidad, típico del procedimiento legislativo: este principio, en primer lugar, no se satisface por un acto único, como, por ejemplo, la publicación de la proposición, sino que se realiza en las diferentes fases del procedimiento, y en la propia publicidad a que están sometidos los trabajos de los órganos legislativos. Además, observa el tribunal que ya admitida la proposición (en el caso sobre el que versa esta opinión), y rendido el dictamen de la Comisión a que se refiere el inciso 3) del artículo 195, éste se publicó, como se estilaba. Por consiguiente, arriba la Sala a la conclusión de que la falta de publicación de la proposición de reforma constitucional de que aquí se trata, no configura un vicio que invalide el procedimiento”*. (Véase el voto n.º 11560-2001).

A mayor abundamiento, hay que tener presente que el principio de publicidad en el procedimiento parlamentario no se agota en la publicación del proyecto de ley, sino que va mucho más allá, toda vez que la Asamblea Legislativa, como órgano plural y democrático, en todas sus etapas, se encuentra sometida a él. Acorde con lo anterior, la Constitución Política, en su numeral 117, señala que las sesiones de la Asamblea Legislativa son públicas, salvo que por razones muy calificadas y de conveniencia general se acuerden que sean secretas por votación no menor de dos tercios de los diputados presentes. Esta publicidad del trabajo parlamentario no sólo está referido al derecho que tienen los habitantes de la República de asistir a las barras de la Asamblea Legislativa, las cuales sólo pueden ser despejadas por el presidente de la Asamblea Legislativa cuando por sus signos de aprobación o de improbación–gritos, silbidos, golpes o cualquier otra demostración desordenada- se interrumpa la labor de la Asamblea (véase el artículo 27, inciso 12 del Reglamento de la Asamblea Legislativa) -igual ocurre en el caso de las Comisiones Permanentes con Potestad Legislativa Plena, donde sus presidentes también cuentan con esta atribución (véase el artículo 56, inciso j del Reglamento de la Asamblea Legislativa)-, sino también al derecho que tienen los medios de comunicación colectiva de informar sobre el trabajo parlamentario por diversos canales –radio, televisión, Internet, prensa escrita, etc.-; e, incluso, el interés de los partidos políticos con representación parlamentaria y los (as) diputados (as) a que sus intervenciones –

orales, escritas o de otra índole- se difundan por todos los medios, con lo que se cumple un doble propósito, por una parte, con el control ciudadano sobre la actividad que despliega los miembros del Parlamento, crucial en todo sistema democrático, y con la rendición de cuentas, en este caso de forma inmediata, de los diputados a la ciudadanía, por el otro. Así las cosas, el acto de publicación del proyecto de ley es una de tantas manifestaciones que tiene el principio de publicidad en el procedimiento parlamentario.

Por otra parte, al exigirse la publicación de los textos sustitutivos se atenta contra una de las características esenciales del Derecho parlamentario: su ductibilidad o flexibilidad, lo que incide negativamente en el trabajo parlamentario y, en algunos casos, puede llegar a abortar los acuerdos políticos que se concertan. E, incluso, va en contra de la finalidad del Derecho parlamentario. Como es bien sabido, la finalidad de este Derecho es permitirle al Parlamento ejercer sus atribuciones (legislativa, autonormativa, el control político, integrativa, jurisdiccional y administrativa), en especial: ser el cauce a través del cual la Asamblea Legislativa adopta en forma oportuna, democrática y soberana y en estricto apego del principio de pluralismo político, las decisiones políticas fundamentales, las que se traduce en los actos parlamentarios finales, sean éstos un decreto legislativo o un acuerdo legislativo. No debe perderse de vista que, por la dinámica parlamentaria, los acuerdos políticos en el seno de Parlamento gozan de una constante precariedad hasta tanto no se materialicen, no sólo porque hay un momento oportuno y específico para su concretización, sino a causa de la permanente tensión en que se encuentran los actores políticos debido a la gran cantidad de variables políticas que manejan en un mismo momento, lo que significa que, entre más prolongando sea el tiempo para concretizar el acuerdo político, mayores son las posibilidades de que se rompa. De ahí la necesidad de su ejecución oportuna y, en algunos casos inmediata, ya que la realidad política varía constantemente y puede dar al traste con lo pactado. Por tal motivo, cuando se le obliga a la Asamblea Legislativa, so pretexto de observar el principio de publicidad en el procedimiento parlamentario, la publicación de los textos sustitutivos o mociones en el diario oficial La Gaceta, lo que implica un atraso

importante en la adopción de la decisión política dado el tiempo que se demora para ello, se atenta contra la naturaleza misma del órgano parlamentario y su dinámica, contra una de las características y finalidad del Derecho parlamentario, todo lo cual resulta un despropósito en un órgano esencialmente político –hay quienes sostienen que el funcionamiento de la Cámara es un reflejo de la continuación de la contienda electoral en un plano diferente-, como es la Asamblea Legislativa.

Por las razones señaladas declaramos sin lugar la acción.-

Nancy Hernández L.

Magistrada

Fernando Cruz C.

Fernando Castillo

V.

Magistrado

Magistrado

