

24 de mayo de 1999

Proceso de Inconstitucionalidad.

Concepto. Advertencia de Inconstitucionalidad propuesta por la Firma Forense Tile & Rosas, en representación de Productos de Prestigio, S.A. en contra de los artículos 9 y 10 del Decreto Ejecutivo N°89 de 8 de junio de 1993, que reglamenta la Ley N°24 de 1992.

Señor Magistrado Presidente de la Corte Suprema de Justicia. Pleno.

En cumplimiento de la providencia de veintitrés (23) de marzo de 1999, visible a foja 244 del expediente judicial, nos corresponde emitir concepto en relación con la Advertencia de Inconstitucionalidad, interpuesta por la Firma Forense Tile y Rosas, en representación de Productos de Prestigio, S.A., contra los artículos 9 y 10 del Decreto Ejecutivo N°89 de 8 de junio de 1993, que reglamenta la Ley N°24 de 1992.

Nuestra intervención la fundamentamos en el artículo 2554 del Código Judicial, en concordancia con el artículo 348, numeral 6, del mismo cuerpo de normas.

I. El acto acusado de Inconstitucional.

La sociedad Productos de Prestigio, S.A. considera que los artículos 9 y 10 del Decreto Ejecutivo N°89 de 8 de junio de 1993, que reglamenta la Ley N°24 de 1992 son violatorios del Estatuto Fundamental, los cuales reproducimos a continuación:

¿Artículo 9: De la fiscalización de la inversión forestal indirecta en empresas dedicadas a la reforestación y a sus actividades derivadas y fines:

Para que la inversión forestal indirecta se tenga como gasto deducible de los adquiridos de acciones, bonos u otros valores de la empresa emisora, ésta deberá cumplir los siguientes requisitos:

- a. La empresa que se dedique a las actividades de reforestación, manejo, aprovechamiento o industrialización forestal podrá captar valores, hasta por un monto de doscientos por ciento (200%) de la inversión forestal realizada en cada ejercicio fiscal.
- b. Dicho monto deberá comunicarse al Ministerio de Hacienda y Tesoro, por conducto de la Dirección General de Ingresos, dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes a la terminación del año fiscal.
- c. Los fondos así obtenidos sólo podrán ser utilizados para las actividades arriba mencionadas, o como garantías para el desarrollo de las mismas.
- d. Sólo en caso de fuerza mayor o caso fortuito debidamente comprobado, ante el INRENARE, la empresa podrá captar fondos por más del doscientos por ciento (200%) mencionado.
- e. La empresa emisora, además constituirá una garantía, a favor del Tesoro Nacional, por un monto equivalente al treinta por ciento (30%) de los fondos obtenidos para responder por el impuesto sobre la renta dejado de pagar por los alquileres de dichos valores.

1. Esta garantía habrá de constituirse en efectivo, en títulos de crédito del Estado, en pólizas de compañías de seguro o mediante garantías o en cheques certificados, de acuerdo a lo que dispone el artículo 42 del Código Fiscal.
2. Dicha garantía estará vigente por un plazo perentorio de noventa (90) días hábiles, contando a partir de la presentación del informe anual final técnico, forestal y financiero al INRENARE, a que se refiere el artículo 8° de este decreto, o, si ello ocurre primero, hasta tanto la empresa emisora tenga la autorización del Ministerio de Hacienda y Tesoro, habiéndose comprobado la utilización de tales fondos.
3. En caso de fuerza mayor o caso fortuito, la garantía deberá estar vigente hasta tanto se compruebe que, como mínimo, a la mitad de los fondos obtenidos por la empresa con la venta de acciones, bonos y otros valores se han utilizado en las actividades mencionadas.¿

¿Artículo 10: De la fiscalización de la inversión indirecta en empresas dedicadas a la reforestación:

Para que la inversión forestal indirecta se tenga como gasto deducible de los adquirentes de acciones, bonos u otros valores de una empresa dedicada a la reforestación, deberán cumplir los siguientes requisitos:

- a. La empresa que se dedique a la actividad de reforestación podrá poner a la venta acciones, bonos u otros valores hasta por el cien por ciento (100%) del valor de la plantación forestal. Para la porción aún no plantada, podrá acogerse al artículo 9° de este decreto.
- b. El monto obtenido con la venta de tales valores deberá comunicarse al Ministerio de Hacienda y Tesoro, por conducto de la Dirección General de Ingresos, dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes a la terminación del año fiscal.
- c. De los fondos así obtenidos, la empresa emisora creará un fondo de contingencia y manejo de la plantación forestal, hasta el momento de la cosecha, conforme a los siguientes requisitos:
 1. Se abrirá una cuenta especial en los libros de contabilidad de la empresa denominada 'Fondo de contingencia y manejo de plantación forestal'¿.
 2. Su monto mínimo será por el ochenta por ciento (80%) del valor de la venta de la plantación menos el monto de la inversión forestal.
 3. Cualquier excedente de la diferencia entre valor de la venta de la plantación y el monto de la inversión forestal, incluyendo el fondo de contingencia y manejo, deberá ser incluido como utilidad o gasto deducible, según sea el caso, en el ejercicio fiscal en que termina la cosecha.
 4. Dicho fondo, hasta el momento de la cosecha, sólo podrá ser utilizado para la actividad de reforestación de dicha empresa, o como garantía para su desarrollo.
 5. La empresa emisora presentará informes semestrales, al Ministerio de Hacienda y Tesoro, relativos al movimiento de esta cuenta especial.
- d. La empresa emisora constituirá una garantía, a favor del Tesoro Nacional, por un monto equivalente al treinta por ciento (30%) de los fondos obtenidos para responder por el monto del impuesto sobre la renta dejado de pagar por los adquirentes de tales valores.
 1. Esta garantía habrá de constituirse en los mismos términos que establece el numeral uno (1) del literal e, del artículo 9° de este decreto.
 2. El monto anual garantizado decrecerá en relación proporcional a la utilización de los fondos que haga la empresa emisora.¿

II. Las disposiciones Constitucionales que se dicen infringidas y el concepto en que se estiman las infracciones.

1. El artículo 179 de la Constitución Política, que dispone:

¿Artículo 179: Son atribuciones del Presidente de la República con la participación del Ministro respectivo:...

14. Reglamentar las leyes que lo requieren para su mejor cumplimiento, sin apartarse en ningún caso de su texto ni de su espíritu.¿

Al externar su inconformidad, la parte actora señaló que los artículos 9 y 10 del Decreto Ejecutivo N°89 de 8 de junio de 1993, han rebasado los términos de la Ley reglamentada, en especial en el artículo 5, al introducir nuevos elementos, restricciones, limitaciones y condiciones que ella no contiene, lo cual no le es dable hacer, sin incurrir en la violación del inciso 14, del artículo 179 de la Constitución Nacional.

EXAMEN DE CONSTITUCIONALIDAD.

Este Despacho coincide con el criterio vertido por la sociedad demandante, porque ¿efectivamente- los reglamentos que emite el Organismo Ejecutivo deben estar enmarcados en los parámetros que establece la Ley de la cual proviene.

Ello es así, porque el Reglamento está (por lo general) subordinado a ley, y ¿es el producto del ejercicio de la potestad reglamentaria, la cual puede definirse como el poder que dimana directamente de la Constitución, en virtud del cual las Administraciones Públicas pueden dictar normas con eficacia jurídica inferiores a la Ley.¿ (HERNANDEZ VALLE, Rubén. El Derecho de la Constitución. Volumen I. Editorial Juricentro San José, Costa Rica, 1993, pág. 61).

La Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, mediante Sentencia de 29 de octubre de 1991, tuvo oportunidad de pronunciarse en lo referente a la figura jurídica de los reglamentos y, en la parte pertinente de la Resolución en mención, de una manera didáctica y con fines de orientación procesal, destacó lo siguiente:

¿Los reglamentos, por su relación con las leyes, pueden ser de tres clases en nuestro sistema jurídico, a saber: los de ejecución de las leyes, los autónomos y los de necesidad o de urgencia.

Los reglamentos de ejecución de las leyes... son aquellos dictados... para asegurar o facilitar el cumplimiento o aplicación de las leyes. Esta es la hipótesis tradicional y se trata de una actividad de la Administración Pública subordinada a la ley y con límites propios: no pueden alterar el texto ni el espíritu de la ley que reglamenta...¿

Esta Procuraduría observa que el artículo 2, numeral 2, de la Ley N°24 de 23 de noviembre de 1992 (G.O. 22,172 de 27 de noviembre de 1992) faculta expresamente al INRENARE (actualmente Autoridad Nacional del Ambiente) o al Ministerio de Hacienda y Tesoro (hoy incorporado al Ministerio de Economía y Finanzas), para que se emita el Reglamento que desarrolle los incentivos de los que pueden beneficiarse los asociados que se dediquen a la labor de reforestación.

No obstante lo anterior, el reglamento al que se refiere el artículo 2, numeral 2, de la Ley N°24 de 1992, en ningún caso, puede rebasar los límites que la Constitución Política, la Doctrina y la Jurisprudencia han indicado, para esos fines.

A nuestro juicio, los artículos 9 y 10 del Decreto Ejecutivo N°89 de 8 de junio de 1993, que reglamenta la Ley N°24 de 1992, son violatorios del artículo 179 numeral 14, la

Carta Política, porque establecen una serie de requerimientos que no están contemplados en la Ley.

En efecto, los artículos 9 y 10 del Decreto Reglamentario contemplan una serie de requisitos y/o limitaciones que deben observar las personas naturales o jurídicas que deseen beneficiarse con los incentivos fiscales que concede la Ley 24 de 1992, cuando disponen lo siguiente:

¿...Para que la inversión forestal indirecta se tenga como gasto deducible de los adquiridos de acciones, bonos u otros valores de la empresa emisora, ésta deberá cumplir los siguientes requisitos...¿ (Tomado del texto del artículo 9 del Decreto Ejecutivo N°89 de 8 de junio de 1993.)

¿Para que la inversión forestal indirecta se tenga como gasto deducible de los adquirentes de acciones, bonos u otros valores de una empresa dedicada a la reforestación, deberán cumplir los siguientes requisitos...¿ (Tomado del texto del artículo 10 del Decreto Ejecutivo N°89 de 8 de junio de 1993.)

2. En segundo lugar, la sociedad demandante considera que las normas acusadas vulneran el texto del artículo 48 de la Constitución Política, que dispone:

¿Artículo 48: Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto, que no estuvieran legalmente establecidos o cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las Leyes.¿

La parte actora considera que la disposición jurídica citada consagra el principio de legalidad tributaria, principio que aparece reiterado en el artículo 153 de la Constitución Política de la República, según el cual sólo la Ley promulgada conforme a los principios constitucionales que rigen la materia pueden crear, modificar o suprimir impuestos, definir el hecho generador de la relación jurídico-tributaria, fijar la alícuota del impuesto y la base de su cálculo, indicar el sujeto pasivo, otorgar exenciones o beneficios, señalar con toda precisión los límites estrictos dentro de los cuales éstos habrán de otorgarse, sin conceder competencias discrecionales, establecer los procedimientos jurisdiccionales y administrativos en cuanto éstos signifiquen una limitación o regulación de los derechos o garantías individuales, tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones, crear privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios y regular los modos de extinción de los mismos.

Añade que las disposiciones reglamentarias crean una restricción que la Ley no contempla a propósito del cumplimiento de una serie de requisitos previos que deben ser observados por las empresas reforestadoras, pero con efectos directos sobre el monto de la deducción que pueden efectuar los inversionistas forestales indirectos en su calidad de contribuyentes.

EXAMEN DE CONSTITUCIONALIDAD

Este Despacho se opone al criterio externado por la sociedad demandante.

Los artículos 9 y 10 del Decreto Reglamentario disponen que para que la inversión forestal indirecta se tenga como gasto deducible, las empresas emisoras de acciones, bonos u otros valores, constituirán una garantía a favor del Tesoro Nacional, por un monto equivalente al treinta por ciento (30%) de los fondos obtenidos para responder por el impuesto sobre la renta dejado de pagar por los alquileres de dichos valores.

Si observamos detalladamente la naturaleza de la garantía, nos damos cuenta que la misma carece de la condición de contribución, dado que esta última es una aportación dineraria y no retornable; mientras que la garantía puede consignarse en efectivo y en

otros títulos, con carácter retornable o no, dependiendo del cumplimiento o no de la obligación de que se trate. La garantía tampoco constituye un impuesto.

Siendo ello así, consideramos que los artículos 9 y 10 del Reglamento de la Ley N°24 de 1992, no son violatorios del artículo 48 del Estatuto Fundamental.

Del análisis anterior, este Despacho es del criterio que los artículos 9 y 10 del Decreto Ejecutivo N°89 de 8 de junio de 1993, que reglamenta la Ley N°24 de 1992 deben declararse inconstitucionales, por ser contrarios al artículo 179, numeral 14, de la Constitución Política, y así solicitamos respetuosamente a los Señores Magistrados sea declarado en su oportunidad procesal.

Derecho: Aceptamos parcialmente el invocado por la sociedad advirte.

Del Señor Magistrado Presidente,

Licda. Alma Montenegro de Fletcher
Procuradora de la Administración

AMdeF/5/mcs.

Licdo. Víctor L. Benavides P.
Secretario General

Materia:

Potestad Reglamentaria.

Tributos (no se pueden cobrar los que no estén contemplados en la ley)