

La retroactividad en la jurisprudencia ordinaria y constitucional en materia tributaria

Dr. Fernando Castillo Víquez*

Resumen:

La Constitución Política establece como un derecho fundamental la garantía que a ninguna Ley –entiéndase norma en sentido amplio- se le dará efecto retroactivo en perjuicio de los derechos patrimoniales adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas de una persona. En este artículo se analiza el contenido de tal derecho, así como el tratamiento que se le ha brindado en la jurisprudencia constitucional y ordinaria, específicamente en materia tributaria. Se examina el dimensionamiento que ha realizado la Sala Constitucional, en regla de principio, en cuanto a los efectos de sus fallos anulatorios en esta materia. También se estudia la discusión que se ha generado en la jurisdicción ordinaria respecto del alcance de la retroactividad de la Ley exonerativa subjetiva.

Palabras clave:

Principio de irretroactividad de la Ley. Valor normativo de la jurisprudencia.

Abstract:

The Constitution establishes as a fundamental right the guarantee that no Law - understood as a norm in a broad sense - will be given retroactive effect to the detriment of the acquired patrimonial rights or consolidated legal situation of a person. This article analyzes the content of such rights as well as the treatment that has been provided in constitutional and ordinary jurisprudence, specifically taxation matters. The effects of the Constitutional Chamber's judgements is also examined, as a principle of law, regarding the

* Presidente de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica. Catedrático de la Universidad Escuela Libre de Derecho. Profesor de la Universidad de Costa Rica.

effects of its annulment rulings. The article also addresses the discussion that has been generated in the ordinary jurisdiction regarding the scope of the retroactivity of the subjective exonerative laws.

Keywords:

Principle of non-retroactivity of the law. Normative value of the jurisprudence.

SUMARIO: Introducción. I.- El valor normativo de la jurisprudencia en el Estado costarricense. A.- En el ámbito constitucional. B.- En el ordenamiento jurídico administrativo. C.- En el ordenamiento jurídico civil –la vinculación indirecta-. II.-La retroactividad normativa en el ordenamiento jurídico costarricense. A.- La prohibición de la retroactividad. 1.- Los derechos adquiridos y las situaciones jurídicas consolidadas. 2.- La hiperretroactividad. B.- La irretroactividad cuando beneficia al justiciable. C.- La irretroactividad cuando se trata de leyes de orden público. III.- La retroactividad de la jurisprudencia en materia tributaria. A.- En la jurisdicción constitucional. B.- En la jurisdicción ordinaria. Conclusiones. Bibliografía.

Introducción.

En este artículo, pasaré revista sobre los principales rasgos que caracterizan el ordenamiento jurídico costarricense en lo que atañe al tratamiento de la retroactividad en la jurisprudencia ordinaria y constitucional, especialmente en materia tributaria, que, desde mi perspectiva, está en constante cambio de cara a las nuevas realidades sociales, políticas y jurídicas que van surgiendo en el devenir histórico de los pueblos.

Son tres cuestiones que abordaré en este escrito, lógicamente con sus respectivas ramificaciones. En primer lugar, haré referencia al valor normativo de la jurisprudencia en el ordenamiento jurídico costarricense. En segundo término, expondré el tratamiento que en el Derecho de la Constitución (valores, principios y normas) le da a la retroactividad en el sistema jurídico costarricense. Acto seguido, abordaré la retroactividad de la jurisprudencia en materia tributaria, para lo cual se recurrirá a algunos casos fallados en las jurisdicciones constitucional y ordinaria. Finalmente, estableceré las conclusiones de este estudio.

I.- El valor normativo de la jurisprudencia en el Estado costarricense.

En el sistema jurídico costarricense no hay una regla única que determine el valor normativo de la jurisprudencia. Dependiendo de la materia, la jurisprudencia, como fuente del Derecho, tiene distintos matices y valores normativos. Lo anterior,

impone, necesariamente, un tratamiento por separado de cada caso, para tener claro cuál es el alcance de la jurisprudencia en los distintos compartimentos del ordenamiento jurídico costarricense.

Para efectos de esta exposición, entendemos por jurisprudencia aquella regla jurídica o de derecho que se extrae de las sentencias dictadas por los Tribunales superiores, en nuestro caso, de las resoluciones dictadas por la Sala Constitucional (en adelante SC) y por las Salas de Casación de la Corte Suprema de Justicia (en adelante CSJ) y la Corte Plena al aplicar la Ley¹, cuando se trata de casos similares. ORTIZ ORTIZ nos indica que la jurisprudencia es el conjunto de fallos dictados por la autoridad jurisdiccional en un mismo sentido en relación con una materia determinada². Como bien expresa JURADO FERNÁNDEZ, en el Derecho costarricense, *“(...) ha de entenderse por jurisprudencia el conjunto de criterios jurídicos elaborados por los órganos jurisdiccionales en la interpretación y aplicación de las normas”*³. Se puede afirmar, con arreglo a lo preceptuado por el artículo 9 del Código Civil, que la jurisprudencia es el conjunto de reglas jurídicas que se extraen de los fallos reiterados de los más altos tribunales cuando resuelven una misma situación. *“Comúnmente, el término jurisprudencia hace referencia a un criterio constante y uniforme de aplicar el Derecho y que se muestra en las sentencias de los Tribunales Superiores. Criterio que puede ser de dos o más resoluciones, según el ordenamiento de que se trate.” “De modo que la aplicación de estos criterios conduciría a afirmar que solo cuando existen diversos pronunciamientos sobre el mismo punto y a condición de que sean coincidentes puede hablarse de jurisprudencia”*⁴.

A.- En el ámbito constitucional.

De conformidad con el numeral 13 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional (en adelante LJC), la jurisprudencia y los precedentes de la SC son vinculantes *erga omnes*, salvo para sí misma. Por consiguiente, en la materia constitucional, la interpretación y aplicación del Derecho de la Constitución que hace la SC tiene fuerza normativa, pues es vinculante *erga omnes*, no así cuando interpreta y aplica

1 Vid. artículo 9 del Código Civil.

2 ORTIZ ORTIZ, Eduardo. *Tesis de Derecho Administrativo*, San José, Stradtman, 1998, tomo I, pág. 266.

3 JURADO FERNÁNDEZ, Julio. Op. cit., pág. 242.

4 ROJAS CHAVES, Magda Inés, “Conferencia sobre la función consultiva de la Procuraduría General de la República”. En Seminario Hacia una Nueva Justicia Administrativa, PGR, San José-Costa Rica, 2001, pág. 281.

el ordenamiento jurídico ordinario, salvo cuando hace una interpretación conforme de él.

B.- En el ordenamiento jurídico administrativo.

En el ámbito administrativo, la jurisprudencia es una fuente formal no escrita del ordenamiento jurídico administrativo, la cual sirve para interpretar, integrar y delimitar el campo de aplicación del ordenamiento escrito⁵; a diferencia del ámbito civil donde su función es contribuir a informar el ordenamiento jurídico con la doctrina. Su valor normativo consiste en que tiene el rango de la norma que interpreta, integra o delimita, y cuando se trata de suplir la ausencia, y no la insuficiencia, de las disposiciones que regulan una materia, tiene rango de Ley.

Con la promulgación del nuevo Código Procesal Contencioso-Administrativo se sigue la tendencia en el Derecho Público costarricense de hacer vinculante la jurisprudencia, pues se regula el proceso de extensión y adaptación de la jurisprudencia a terceros. En efecto, en el artículo 185 de este cuerpo normativo, se establece que los efectos de la jurisprudencia contenida al menos en dos fallos de casación, ya sea del Tribunal Casación o de la Sala Primera de la CSJ, puede extenderse y adaptarse a otras personas, siempre que, en lo pretendido, exista igualdad de objeto y causa con lo fallado.

Como puede observarse, además de reconocer el carácter de fuente de Derecho de la jurisprudencia, se busca, frente a casos semejantes a los ya resueltos, fallarlos con base en las mismas reglas “(...) *ya sentadas, siempre que se demuestre tal equivalencia. Por ende, en estas hipótesis, la efectividad de la protección judicial y la celeridad exigen un proceso más ágil, en el cual, se logre la aplicación de esos precedentes como parámetro de solución de conflictos, para su resolución pronta y oportuna*”⁶. De lo que se trata, en el fondo, es evitar que el justiciable tenga que entablar un nuevo juicio contra la Administración Pública (en adelante AP)⁷, con

5 Vid. artículo 7 de la Ley General de la Administración Pública.

6 GONZÁLEZ CAMACHO, Óscar. *El nuevo proceso contencioso-administrativo*. San José, Poder Judicial, 2006, pág. 627.

7 FERNÁNDEZ ARGÜELLO, Hubert. “Los procesos especiales”. Código Procesal Contencioso-Administrativo comentado. San José, Editorial Juritexto, 2008, pág. 582, nos indica lo siguiente: “*El nuevo Código en cambio, y con el fin de agilizar trámites y garantizar una justicia más pronta, establece un nuevo tipo de proceso, que es el de ‘extensión y adaptación de la jurisprudencia a terceros’, mediante el cual, por un trámite mucho más expedito, y sin necesidad de seguir un juicio de conocimiento completo, aquellas compañías podrían lograr que les aplicara a sus casos, el criterio expresado en forma*

todo lo que ello implica, no solo para él, sino para la Administración de Justicia, bastando, en estos casos, la aplicación de la regla de derecho ya establecida para los otros casos similares o equivalentes. Así, pues, queda claro el efecto vinculante de la jurisprudencia de la Sala Primera de la CSJ y del Tribunal de Casación, debido a que la AP está en el deber de acatarla, pues si la gestión administrativa que debe realizar el administrado fracasa ante la renuencia de aquella, tiene abierta la posibilidad de acudir ante esos Tribunales para que ordenen la extensión y adaptación de los efectos de su jurisprudencia a su caso. Hemos de reconocer que la jurisprudencia no llega alcanzar un efecto *erga omnes* en el supuesto de análisis, porque la aplicación de la jurisprudencia a terceros requiere de la gestión ante la AP, sin embargo, es claro que el instituto de comentario va mucho más allá de lo que ha sido la regla, en el sentido de que la jurisprudencia solo tiene efectos inter-partes, aspecto novedoso en un sistema jurídico de corte continental.

C.- En el ordenamiento jurídico civil. –la vinculación indirecta-

A diferencia de lo que ocurre en el ámbito público, en el ordenamiento jurídico civil y el resto, el artículo 9 del Código Civil expresa que la jurisprudencia contribuye a informar el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezcan las salas de casación de la CSJ y la Corte Plena al aplicar la Ley, la costumbre y los principios generales del Derecho. Como puede observarse, en estos ámbitos, no se aplica el principio de *stare decisis*, pues los tribunales inferiores no están vinculados a la jurisprudencia y precedentes de los tribunales superiores.

No obstante ello, hay quienes han hablado de una vinculación indirecta, “(...) en aplicación del sistema recursivo y dentro de la estructura jerárquica vertical de los Órganos que componen el Poder Judicial, ante la posibilidad de los tribunales de casación y apelaciones de casar las sentencias o de admitir los recursos en los cuales se constata que un juzgado de instancia se ha separado de los precedentes de los tribunales superiores”⁸.

reiterada por la Sala Primera de la Corte, y que se les reconozca de una vez, la misma situación jurídica que a las otras”.

8 OROZCO SOLANO, Víctor Eduardo. La Jurisprudencia como fuente del Derecho: El Caso de Costa Rica. Revista Judicial-Corte Suprema de Justicia n.º 120, San José, enero 2017, pág. 225.

II.- La retroactividad normativa en el ordenamiento jurídico costarricense.

A.- La prohibición de la retroactividad.

La Constitución Política establece como un derecho fundamental de los habitantes de la República la garantía que a ninguna Ley –entiéndase norma en sentido amplio- se le dará efecto retroactivo en perjuicio de los derechos patrimoniales adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas de una persona. Tanto en la doctrina como en la jurisprudencia se ha establecido una diferenciación entre ambos conceptos.

1.- Los derechos adquiridos y las situaciones jurídicas consolidadas.

La SC ha precisado la diferencia entre ambos términos. En efecto, en la sentencia número 2765-97 de las 15:03 del 20 de mayo de 1997, estableció, en lo que interesa, lo siguiente:

Los conceptos de ‘derechos adquiridos’ y ‘situaciones jurídicas consolidadas’ aparecen estrechamente relacionadas en la doctrina constitucionalista. Es dable afirmar que, en términos generales, el primero denota a aquella circunstancia consumada en lo que una cosa –material o inmaterial, trátese de un bien previamente ajeno o de un derecho antes inexistente- ha ingresado (o incidido sobre) la esfera patrimonial de la persona, de manera que ésta experimenta una ventaja o beneficio constatable. Por su parte, la ‘situación jurídica consolidada’ representa no tanto un plus patrimonial, sino un estado de cosas definido plenamente en cuanto a sus características jurídicas y a sus efectos, aun cuando éstos no se hayan extinguido aún. Lo relevante es cuanto a la situación jurídica consolidada, precisamente, no es que esos efectos todavía perduren o no, sino que –por virtud de mandato legal o una sentencia que así lo haya declarado- haya surgido ya a la vida jurídica una regla, clara y definida, que conecta a un presupuesto fáctico (hecho condicionante) con una consecuencia dada (efecto condicionado). Desde esta óptica, la situación de la persona viene dada por una proposición lógica del tipo ‘si..., entonces...M, vale decir: si se ha dado el hecho condicionante, entonces la ‘situación jurídica consolidada’ implica que,

necesariamente, deberá darse también el efecto condicionado. En ambos casos (derechos adquiridos o situaciones jurídicas consolidadas), el ordenamiento protege –tornándola intangible – la situación de quien obtuvo el derecho o disfruta de la situación, por razones de equidad y certeza jurídica.

2.- La hiperretroactividad.

La hiperretroactividad, también conocida como la ultrarretroactividad o el principio de la supervivencia del derecho abolido, es una consecuencia lógica y necesaria del principio de la irretroactividad de la ley, toda vez que, aun y cuando se haya derogado una Ley, esta seguirá surtiendo efectos jurídicos a favor de aquellas personas que han consolidado un derecho a su amparo, de forma tal que sus efectos se extinguirán cuando haya desaparecido su último beneficiario.

B.- La irretroactividad cuando beneficia al justiciable.

Ahora bien, la irretroactividad de las normas es posible cuando se otorga un beneficio a la persona. En estos casos, no opera la prohibición, tal y como ocurre cuando se promulga una Ley más beneficiosa a la pena o sanción que se le impuso a un individuo con base en la Ley derogada o modificada.

C.- La irretroactividad cuando se trata de leyes de orden público.

Finalmente, es importante recalcar que la garantía de la irretroactividad de las normas no opera cuando se está en presencia de leyes de orden público, por la elemental razón que frente a estas no se pueden alegar derechos adquiridos o situaciones jurídicas consolidadas, tal y como ocurre con la legislación procesal, donde una de las partes no puede invocar un derecho para que su caso se tramite con base en el proceso que se venía conociendo, y no a través de otro que entró en vigencia a causa de la promulgación de una nueva Ley.

III.- La retroactividad de la jurisprudencia en materia tributaria.

Tal y como acertadamente lo ha establecido la Corte Constitucional colombiana, la “(...) *irretroactividad de las normas jurídicas tributarias se respalda tradicionalmente en el concepto de seguridad jurídica, de manera que la norma impositiva tenga un carácter previo a la producción de los hechos que regula, con el fin de que su alcance pueda ser conocido por los destinatarios de la norma y por los eventuales realizadores de los hechos generadores del gravamen, evitando de esta manera que los sujetos pasivos de la obligación tributaria y, aún los beneficiarios del gravamen, puedan ser tomados por sorpresa, lo que a su turno garantiza la realización del principio de legalidad, a partir del cual se amparan los hechos causados y consolidados bajo el imperio de una norma jurídica. Al respecto, se tiene que en sentencia C-185 de 1997 se estableció que la garantía de irretroactividad de la ley tributaria se plasmó en beneficio del contribuyente, con el fin de evitar que un Estado fiscalista abusara del derecho de imponer tributos*”⁹.

A.- En la Jurisdicción Constitucional.

Es importante aclarar que la SC, de forma reiterada, ha sostenido que lo atinente a la aplicación de las normas en tiempo, cuando se invoca la violación a la garantía de la irretroactividad, es un asunto que compete determinar al Juez ordinario, y no al Juez Constitucional¹⁰. No obstante, revisando la jurisprudencia de la SC encontramos algunos casos en los cuales se ha pronunciado sobre el tema. Antes de pasar revista por ello, se impone hacer una segunda aclaración, y es que cuando la SC anula una norma, a causa del efecto *ex-tunc*, hacia el pasado o declarativo, en buena lógica, los efectos adversos de la norma anulada y expulsada deberían ser revertidos; empero, como se verá a continuación, la SC se ha decantado por dimensionar su fallo anulatorio hacia el futuro y, por consiguiente, proteger los intereses del Fisco; en la práctica el fallo anulatorio ha tendido, en regla de principio, un efecto *ex-nunc*, hacia futuro o constitutivo.

En el año 1990, en un recurso de amparo, la SC lo declaró con lugar argumentado que la ley derogada mantenía su eficacia –principio de la supervivencia del derecho abolido-, “(...) *pues el artículo 4 otorgó a los recurrentes, desde la importación al país de sus vehículos (1984) el derecho a hacerlo con exoneración de impuestos y, a la vez, el de traspasarlos también de esa forma*

9 Vid. sentencia C 878/11 de la Corte Constitucional colombiana.

10 Vid. sentencias n.º 2016-012678 y 16-7194, entre otras, de la SC.

*exonerada una vez transcurridos cinco años desde aquella fecha". "Esta, por virtud de lo dispuesto en el artículo 34 de la Constitución Política, solamente puede ser aplicada a situaciones nacidas a partir de su fecha de vigencia, no a aquéllas (como es el caso de los recurrentes) nacidas al amparo de la ley derogada"*¹¹. Así las cosas, los recurrentes podían transferir los vehículos que ingresaron al amparo del artículo 4 de la Ley n.º 4812 de 28 de julio de 1971 y sus reformas con las exoneraciones correspondientes a terceras personas. Ergo, a los accionantes no les debían aplicar el artículo 10 de la Ley 7088 de 30 de noviembre de 1987, que establecía un impuesto sobre la transferencia de vehículos internados en el país con exoneración de impuestos –la tarifa del impuesto era de un 70% del valor de la venta–.

En el año 2012, la SC resolvió una acción de inconstitucionalidad por mayoría, que extendía un impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves a la maquinaria de construcción a partir del periodo fiscal de 2010 a través de varios decretos ejecutivos, pues, según el Poder Ejecutivo, la *ratio legis* de la norma tributaria era gravar la propiedad del bien, y no la circulación de vehículos por las vías nacionales. La SC, en el por tanto de la sentencia, dimensiona los efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad, toda vez que expresa "(...) *que carece de efectos retroactivos para quienes hayan pagado el tributo durante la vigencia de las normas declaradas inconstitucionales, y surten efectos a partir de la fecha de esta sentencia*"¹².

Posteriormente, en el año 2014, la SC declaró inconstitucional el artículo 3 del Reglamento de Máquinas de Juego emitido por el Concejo de Buenos Aires, que establecía el cobro del 10% sobre el salario mínimo para cada máquina de juego que autorice, por quebrantar el principio de reserva de ley en materia tributaria dispuesto en el artículo 121, inciso 13 de la Constitución Política. En la parte dispositiva de la sentencia dimensionó sus efectos fijando las siguientes reglas:

... 1) los que pagaron el impuesto establecido en esta norma pero presentaron reclamo administrativo o judicial contra este y dicha gestión les fue resuelta de manera definitiva ANTES de la primera publicación del curso de esta acción, no tienen derecho a repetir lo pagado; 2) aquellos que pagaron pero presentaron reclamo administrativo o judicial contra el cobro del impuesto, y dicha gestión se encontraba pendiente de resolución en cualquiera de las dos vías hasta ANTES de la publicación íntegra de esta sentencia en el Boletín Judicial, tienen derecho a que se resuelva su reclamo según lo

11 Vid. sentencia n.º 1990-000668 de la SC.

12 Vid. voto n.º 2012-010015 de la SC.

dispuesto en esta sentencia; 3) los que pagaron el impuesto y NO presentaron reclamo alguno contra este, generaron una situación jurídica consolidada en los pagos realizados, al haber aceptado tácitamente su cobro, de manera que NO tienen derecho a repetir lo pagado por parte de la Municipalidad de Buenos Aires.¹³

Por último, en el año 2015, la SC declaró inconstitucional varios artículos – el 1, 3 y 5- de la Ley de Impuestos a las Personas Jurídicas, n.º 9024 de 23 de diciembre del 2011, pero dimensionó los efectos para que declaratoria de inconstitucionalidad tuviese efectos a partir del periodo fiscal del 2016¹⁴, por consiguiente, las personas que pagaron los impuestos en los periodos fiscales comprendidos entre los años 2012 y 2015 no tenían derecho a repetir lo pagado.

B.- En la Jurisdicción ordinaria.

En lo referente a la jurisdicción ordinaria, el tema de irretroactividad en el ámbito tributario, donde ha alcanzado algún grado de discusión, es sobre el alcance de la retroactividad de la Ley exonerativa subjetiva. De conformidad con el numeral 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se establece que, aunque haya disposición expresa de la Ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación. Sobre el particular, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en la sentencia n.º 446-F-01 de las 15 horas del 20 de junio del 2001, estableció lo siguiente:

La interpretación en el Derecho Tributario de las exenciones es restrictiva. El Código Tributario (artículo 6, párrafo segundo) dice: 'La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones'. Por otra parte, aunque exista disposición expresa de ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación (artículo 63 ibídem) y puede ser derogada o modificada por ley posterior, sin responsabilidad para el Estado (artículo 64 ibídem). De la relación de dichas normas se desprende la protección al principio de legalidad en materia de exenciones, mediante la imposibilidad de interpretar ampliativamente las normas a ellas referidas. Así las cosas no han operado las infracciones alegadas por

13 Vid. voto n.º 2014-013759 de la SC.

14 Vid. voto n.º 2015-002141 de la SC.

lo cual se rechaza el reproche. Tampoco ha operado la alegada violación al artículo 129 de la Constitución, pues la Asamblea Legislativa se limitó a aprobar una ley de tributos municipales, referida por quien tenía potestad para hacerlo, es decir: la Municipalidad del Cantón de Poás en ejercicio de su autonomía.

En este caso, la Sala de Casación consideró improcedente la exoneración del impuesto de la patente municipal, por la elemental razón que la Ley que lo creó no exoneró a la Empresa de Servicios Públicos de Heredia de ese tributo¹⁵, aunque varias leyes la exoneraban del pago de algunos tributos.

Otro caso que encontramos en la jurisdicción ordinaria está relacionado con una controversia jurídica entre el ICE y la municipalidad del cantón de Tilarán en relación con el pago o no del impuesto de patentes municipales, tal y como sí lo hacen las demás empresas generadoras de energía eléctrica. El ICE se opuso al pago de este impuesto municipal argumentado de que es una empresa pública que no persigue fines de lucro, sino el impulsar el desarrollo del servicio eléctrico y por su medio el desarrollo económico del país, y porque el artículo 20 del Decreto-Ley n.º

15 "I. Mediante oficio N° 24 AM-98, de 24 de agosto de 1998, el Alcalde de la Municipalidad de Poás le ordenó a la actora gestionar la obtención de una patente, como empresa generadora de energía eléctrica, de conformidad con la Ley N° 7285 del 28 de enero de 1992, Ley de Patentes Municipales del Cantón de Poás. La actora interpuso los recursos de revocatoria y apelación. El Concejo Municipal rechazó el primero y admitió el segundo para ante la Sección Tercera del Tribunal Contencioso Administrativo, quien mediante sentencia N° 9288 del 12 de marzo de 1999, confirmó el acuerdo apelado dando por agotada la vía administrativa. En consecuencia la actora promueve proceso ordinario especial tributario ante el Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda, quien mediante sentencia N° 253-2000 del 25 de agosto del 2000, declara improcedente la demanda y condena a la actora al pago de las costas.

II. La recurrente entabla el presente recurso por razones de Fondo. Acusa básicamente un reproche. Endilga aplicación indebida de la Ley de Patentes de la Municipalidad de Poás N° 7285 de 28 de enero de 1992; y violación concomitante del artículo 4 de la Ley N° 5889 de 8 de marzo de 1976, en relación con las leyes N° 7040 de 23 de abril de 1996, 7293 de 31 de marzo de 1992 y artículos 1, 13 y 34 de la ley N° 7789 de 30 de abril de 1998, así como de otras disposiciones conexas. Acusa también interpretación errónea de los artículos 129 de la Constitución Política, 8 del Código Civil, 5 y 6 del Código Tributario. La primera de tales leyes estableció el impuesto de patentes para las empresas dedicadas a actividades lucrativas. La segunda, tercera y cuarta exoneran a la empresa recurrente del pago de algunos tributos, mientras que la quinta ley la transformó en sociedad anónima de utilidad pública. La aplicación indebida y violación alegadas, opera según la recurrente, porque no se dedica a una actividad lucrativa, por ello no se le debe sujetar al impuesto de patentes de la Municipalidad de Poás. Considera la recurrente incorrecta la tesis del Tribunal sobre la "derogatoria tácita" en materia de derecho Tributario, ni por emanar directamente del órgano encargado de dictarlo. Argumenta la interpretación sobre exenciones como restrictiva a la luz del artículo 6 del Código Tributario. Considera el criterio de la derogatoria tácita de las exoneraciones tributarias reconocidas a la Empresa recurrente, implica una apreciación incorrecta del artículo 129 de la Constitución, 8 del Código Civil, 5 y 6 del Código de Procedimiento Tributarios".

449 de 8 de abril de 1949 que lo creó, lo exonera del pago de impuestos nacionales y municipales.

Dejando de lado la controversia jurídica constitucional de si la Asamblea Legislativa tiene competencia para exonerar un impuesto cuya creación tiene origen en el Concejo, que únicamente requiere un acto aprobatorio del órgano representativo para que entre en vigencia, lo cierto del caso es que la Sección Primera del Tribunal Contencioso Administrativo, en su sentencia n.º 364-2002 de las 16 horas del 28 de octubre del 2002, reafirmó lo dispuesto por el numeral 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en el sentido de que todas las exenciones tributarias objetivas y subjetivas previstas en las diferentes leyes, solo se aplican en cuanto a las leyes precedentes, no a las futuras; empero, en este caso, se había promulgado la Ley n.º 7293 de 31 de marzo de 1992 “Reguladora de Todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones” que mantenía las exenciones que se habían otorgado a las instituciones descentralizadas, entonces se mantenía la exención del pago de impuestos nacionales y municipales otorgada a favor del ICE en Ley de creación.

Recapitulando, los tribunales ordinarios han seguido la doctrina que se encuentra en el artículo 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; ergo, las exenciones tributarias objetivas y subjetivas solo operan en relación con las leyes precedentes, no frente a las leyes tributarias que en un futuro se lleguen a promulgar.

Conclusiones.

- 1.- La jurisprudencia en el ordenamiento jurídico costarricense es vinculante en la jurisdicción constitucional, tiene el rango de la norma que interpreta, integra o delimita en el ordenamiento jurídico administrativo y el resto del ordenamiento jurídico es un criterio orientador.
- 2.- La irretroactividad de la Ley es una garantía a favor de los habitantes de la República, toda vez que a una norma no se le puede dar efecto retroactivo en perjuicio de derechos adquiridos o situaciones jurídicas consolidadas. Si la norma favorece a la persona, sí se le puede dar efecto retroactivo. Frente a las leyes de orden público no es posible invocar esta garantía.
- 3.- La SC, de forma reiterada, ha sostenido que lo atinente a la aplicación de las normas en tiempo, cuando se invoca la violación al principio de la irretroactividad, es un asunto que compete determinar al Juez ordinario, y no al Juez Constitucional.

4.- La SC se ha decantado por dimensionar su fallo anulatorio en materia tributaria hacia el futuro y, por consiguiente, proteger los intereses del Fisco; en la práctica el fallo anulatorio ha tendido, en regla de principio, un efecto *ex-nunc*, hacia futuro o constitutivo.

5.- En la jurisdicción ordinaria, el tema de irretroactividad en el ámbito tributario, donde ha alcanzado algún grado de discusión, es sobre el alcance de la retroactividad de la Ley exonerativa subjetiva. De conformidad con el numeral 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se establece que, aunque haya disposición expresa de la Ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación.

Bibliografía.

CASTILLO VÍQUEZ, Fernando. “Ejecución de sentencias en el Derecho Público costarricense”, San José, Editorial Juritexto, 2009.

FERNÁNDEZ ARGÜELLO, Hubert. “Los procesos especiales”. Código Procesal Contencioso-Administrativo comentado. San José, Editorial Juritexto, 2008.

GONZÁLEZ CAMACHO, Óscar. *El nuevo proceso contencioso-administrativo*. San José, Poder Judicial, 2006.

JURADO FERNÁNDEZ, Julio. *Jueces y Constitución en Costa Rica*. San José, Editorial Juricentro, 2003.

OROZCO SOLANO, Víctor Eduardo. La Jurisprudencia como fuente del Derecho: El Caso de Costa Rica. Revista Judicial-Corte Suprema de Justicia n.º 120, San José, enero 2017.

ORTIZ ORTIZ, Eduardo. *Tesis de Derecho Administrativo*, San José, Stradtman, 1998, tomo I.

ROJAS CHAVES, Magda Inés, “Conferencia sobre la función consultiva de la Procuraduría General de la República”. En Seminario Hacia una Nueva Justicia Administrativa, PGR, San José-Costa Rica, 2001.