

Para ver aviso legal de clic en el siguiente Hipervínculo  
(NECESITA CONEXIÓN A INTERNET)  
<http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

## INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

### TEMA: PRINCIPIO DE REALIDAD ECONÓMICA EN MATERIA TRIBUTARIA

**RESUMEN:** En el presente informe investigativo, se analiza el tema del principio de realidad económica, tutelado por el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y el cual ha sido ampliamente tratado por la jurisprudencia. A los efectos, se incorporan múltiples fallos jurisprudenciales que tratan el tema en cuestión desde distintas perspectivas de la práctica judicial en materia tributaria.

## Índice de contenido

1. Normativa.....	2
a. Código de Normas y Procedimientos Tributarios.....	2
3. Jurisprudencia.....	2
a. Posibilidad de la Administración de Desentrañar Convenios. .	2
b. Análisis con Respecto a la Evasión de Impuestos.....	3
c. Análisis sobre la Aplicación.....	10
d. Aplicación en Consolidación de Renta.....	14
e. Posibilidad de la Administración de Desentrañar Convenios.	17

**DESARROLLO:**

**1. Normativa**

**a. Código de Normas y Procedimientos Tributarios<sup>1</sup>**

**Artículo 8.- Interpretación de la norma que regula el hecho generador de la obligación tributaria.**

Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se debe aplicar prescindiendo de tales formas.

**3. Jurisprudencia**

**a. Posibilidad de la Administración de Desentrañar Convenios**

[SALA PRIMERA]<sup>2</sup>

"Asimismo, para mayor ilustración, cabe señalar que lo normal, tratándose de procedimientos elusivos de tributos, es que éstos adopten una apariencia disconforme con su real naturaleza. Precisamente, para obviar tales procedimientos, la legislación tributaria ha recogido el principio de la realidad económica, como instrumento de interpretación, en el artículo 8, párrafo 2, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Se desprende de la integración de dicha norma con el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que esta última es aplicable aún cuando las partes hayan adoptado una forma jurídica de convención no totalmente clara para la administración tributaria, pues ésta

podrá prescindir de esa forma para desentrañar el alcance que en la esfera tributaria pudiere tener el contrato suscrito entre el contribuyente y un tercero, ajeno a la obligación impositiva. Se obvia de esa manera cualquier procedimiento elusivo perjudicial para el fisco, que ostente el carácter de un convenio o contrato. Así, del convenio que nos ocupa se extrae la conclusión de que, de aceptarse la tesis de la recurrente, el convenio incidiría negativamente en los intereses del fisco, lo que no es permisible, precisamente, en virtud de la norma antes indicada. En consecuencia, no se ha producido el comentado agravio que la actora señala en su recurso, debiendo desestimarse."

#### **b. Análisis con Respecto a la Evasión de Impuestos**

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO]<sup>3</sup>

"IV.- En otro proceso casi idéntico al presente, este Tribunal por sentencia No. 125-2002 de las 10:45 horas del 24 de abril del 2002, expresó: " II.- Se estima pertinente en primer lugar analizar el contexto de los hechos que causan la litis. Al efecto se observa que en enero de 1992 la actora procedió a comprar un paquete de cuatrocientas mil acciones del Hotel Fiesta de Playa S.A., indicando aquella expresamente su intención de deducir la inversión, en el porcentaje legal, del monto correspondiente al impuesto sobre la renta; asimismo se hacen dos afirmaciones en el contrato que son de interés al fondo de este asunto: en la cláusula segunda, que se paga la mitad del paquete en el acto, ya recibido a entera satisfacción de la vendedora, y el resto mediante letras de cambio a vencer con tres meses de diferencia entre ellas entre marzo de 1992 y diciembre de 1997; y en la quinta, inciso b), se le advierte por la vendedora que las acciones quedan en un fideicomiso con el Banco Nacional de Costa Rica y por un plazo mínimo de dos años, "sin posibilidad El comprador de disponer más que de los dividendos que se le produzcan." Así se observa que el documento distingue que el segundo pago se hará mediante letras de cambio y el primero ya se hizo; sin embargo, en la realidad, y contra la letra del contrato inicial, esa mitad del paquete se compra también mediante letra de cambio a dos años plazo; en otras palabras, el contrato resulta inexacto con una afirmación equívoca, y la actora no ha desembolsado en ese acto ninguna suma de dinero, sino que se ha comprometido a pagarla en el futuro, accediendo a un crédito que le da la vendedora, y reconociendo solo intereses de mora; la cual de esta manera es quien financia a la actora y no a la inversa como pretende la ley, de manera que no hay inversión. En segundo lugar, en el contrato hay un compromiso de no disponer de los títulos de participación social por el plazo de dos años, sin embargo acto seguido ambas partes acuerdan una "promesa

incondicional de venta", o sea de retroventa, por la mitad del valor del acuerdo anterior; ahora bien, es cierto lo que dice la demandante de que esto no supone necesariamente la formalización de un traspaso, pues es solo una promesa, pero si es un compromiso de disponer de las acciones, se sujeta la compradora a volver a vender a requerimiento de la otra, de manera que dispone de las acciones pues la coloca en una situación de compromiso en que salen de hecho de la voluntad exclusiva de su nuevo dueño y quedan en una situación incierta; llama la atención que al decirse incondicional no es sujeto ni siquiera a plazo, de manera que no se respeta el de dos años indicado en el primer acuerdo, el cual, por tratarse de las mismas partes, debe entenderse que sustituye al anterior que quedaría en este punto sin efecto, por lo que se infringe la condición legal (artículo 11 de LEY DE INCENTIVOS PARA EL DESARROLLO TURISTICO, número 6990 de 15 de julio de 1985). Seguidamente, ponen en depósito tanto el derecho a retirar el certificado de acciones provisional puesto en fideicomiso en el Banco Nacional, como la letra de cambio por la mitad del valor a dos años. Posteriormente, en setiembre del mismo año se compra por la actora otro paquete, este por doscientas cincuenta y siete mil ciento cuarenta y cuatro acciones, en la suma de (...), también se dice que se paga la mitad del precio en el acto y la otra mitad el 18 de diciembre siguiente, aunque no indica de que modo, y que las participaciones quedan en fideicomiso por dos años "sin posibilidad EL COMPRADOR de disponer más que de los dividendos que se produzcan" (cláusulas segunda y cuarta inciso c); en el acto la compradora emite dos letras de cambio, una pagar el 28 de diciembre como se acordó, pero nuevamente violando el acuerdo de compra, la otra es para cancelar en dos años; e igualmente, con evidente intención firman diez minutos después una promesa incondicional de venta (o sea retroventa) de la mitad de las acciones, sin límite de fecha, y ponen la letra de cambio y una nota de retiro del certificado provisional de la mitad de las acciones en depósito por dos años. En conclusión se debe señalar que no ha habido inversión de parte de la actora en el período fiscal que interesa, ni financiamiento de la actividad hotelera, sino que al contrario, la empresa turística es la que otorga crédito e inversión a la demandante, sin desembolso de efectivo aún; además, se hacen en los contratos afirmaciones engañosas. De manera que las acciones en cuestión están aparentemente compradas pero sujetas a un compromiso inmediato y sin requisitos de devolución, y sin estar realmente pagas. En otras palabras, la mitad de los paquetes se vende a crédito y no se cancela dentro del período fiscal en que se declaran para deducirlas del impuesto, y la otra mitad solo se traspasan formalmente, pero no se cancelan y quedan sujetas a la inmediata devolución a su comprador, o sea que hay un traspaso formal pero no material, solo

aparente, de una compra que se concreta hasta dos años después, para casi de inmediato volverlas a vender por el precio de compra a un tercero, de manera que la inversión en efectivo que hizo la interesada de esta parte de las acciones dura en el primero caso seis meses y en el segundo unos días.- III.- Al observar estos hechos, la Administración Tributaria hizo traslado de cargos, considerando que había: "Al analizar los documentos citados, se concluye que la forma en que ha actuado esta Empresa para aplicarse el crédito por incentivos turísticos, constituye una maniobra para no pagar el impuesto sobre la renta que le corresponde, ya que esta Empresa no invierte en acciones el monto indicado en el contrato de compra-venta, sino que se trata de una compra ficticia para tener derecho a acreditarse del impuesto, el 50% de un monto que no es real  $\frac{1}{4}$ " (fs. 6 del traslado de cargos y del Exp. Adm. T.I ° ). "  $\frac{1}{4}$  indicios claros, concisos concordantes y suficientes para concluir, que evidentemente se trata de una maniobra que tiene como fin único aplicarse la empresa un crédito fiscal superior al que le corresponde para así evadir el pago del Impuesto sobre la Renta ." (fs. 8 del traslado de cargos y del Exp. Adm. T.I ° ). De la cita anterior se tiene que la autoridad considera en parte que la venta de las acciones es ficticia, pero fundamentalmente que se trata de una maniobra que tiene como fin único aplicarse la empresa un crédito fiscal, que es su conclusión básica y acusación concreta. Ante la audiencia respectiva, la actora responde con los mismos argumentos que básicamente alega en esta instancia: que la promesa no se realizó y que las letras de cambio fueron finalmente canceladas todas, que adquirió realmente las acciones y que no es ilegal comprar mediante letra de cambio. La Dirección General de Tributación resuelve rechazar las objeciones aplicando los artículos 8 y 12 del CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS (CNPT), y considera que no son válidos los contratos con el Hotel Fiesta para la deducción del impuesto, y con base en la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sobre las normas dichas, de que el interprete tributario deberá acudir a la intención empírica de las partes y no a la forma jurídica adoptada por ellas en un relación privada que afecte el hecho generador de un impuesto, concluye que no se ha desvirtuado la realidad económica en la que se fundamentó la oficina de origen, que el trámite utilizado es el correcto, la forma jurídica que adoptó la actora no es apropiada a la intención de la ley, y a la Administración no la atan los convenios entre particulares (fs. 44-47 de Exp. Adm. T.I ° ). En otras palabras, la Dirección General de Tributación confirmó que formalmente hay una compraventa de acciones, pero materialmente se trata de una maniobra para evadir los impuestos.- La administrada presenta recursos de revocatoria y apelación, insistiendo en el hecho de que la venta no fue ficticia, sino real, y que se la ha dejado en

indefensión cuanto no se ha analizado la prueba que demuestra este dicho ni se ha fundamentado lo dispuesto. La Dirección resuelve sin lugar la incidencia de nulidad y confirma lo impugnado, razonando que si se han considerado los alegatos y la prueba propuestos, y que la documentación de pagos aportada no es clara en cuanto a que se han cancelado las letras de cambio; analiza que del contexto de los documentos consta que realmente se compró solo la mitad de las acciones y que lo demás quedó suspendido por dos años, en 1992 tan solo se cancelaron (...) colones, que la ley que prevé el incentivo se refiere a inversiones actuales, no a futuras, y que siempre con base en los numerales 8 y 12 CNPT, la postergación de los pagos a dos años y la promesa de venta inmediata desvirtúan la aplicación de la ley del incentivo (fs. 156-169 de Exp. Adm. T.I ° ). IV.- La demandante reclama la nulidad de los actos administrativos de fijación de aumento parcial del impuesto sobre la renta, con base en varios aspectos; el primero que, contrario a lo que se indicó por la Administración, si existió la inversión deducida, no fue un acto ficticio como en un principio se indicó. En este sentido señala que se ha mal interpretado el contenido de la promesa incondicional de venta como un traspaso en sí mismo, cuando se trata de un acuerdo diferente que no supone la transferencia del bien, además del hecho de que no se cumplieron tales compromisos; que el caso es que la inversión realmente se pagó, inicialmente con letras de cambio, sistema perfectamente legal y lícito y posteriormente se cancelaron dichas obligaciones, tal y como demostró ampliamente entre otras cosas con informes contables. Agrega que expresamente esa fue la imputación inicial del procedimiento sobre la cual se le dio audiencia, sin embargo sus argumentos no fueron analizados, sino que se procedió en forma irregular a cambiar el fundamento del ajuste, primero que se trato de un medio de pago diferido, posteriormente se le indicó que las operaciones jurídicas contables no demostraban sus afirmaciones y, cuando se constató que sí, por medio de un dictamen, se dijo que se trataba de formas jurídicas inapropiadas. Al respecto el Tribunal considera que las afirmaciones de la impugnante no son exactas, pues si bien es cierto que el traslado de cargos indicó que la venta era ficticia, esa no fue la única imputación, sino que claramente se habló de maniobras para evadir los impuestos utilizando formalidades ajenas a la verdadera intención de los contratantes, y que en todo caso la inversión no se dio en el año 1992. Como ya se indicó en el considerando segundo, la actora hace dos contratos de compra de acciones, pero falta a la verdad, por un lado cuando da a entender que paga la mitad de contado, y luego cuando se compromete a volver a vender las acciones, en el primer caso en forma total y en el segundo por la mitad, pese al acuerdo de no disponer de las mismas. Es cierto que la promesa no es en sí

una venta formal o traspaso, pero sí es evidente que hace perder los efectos del acuerdo inicial y que hay un propósito claro de disponer de su propiedad, de hecho se evidencia que siempre tuvo el fin de no adquirirlas, pues cuando dos años más tarde las cancela rápidamente procura de nuevo venderlas. La conclusión de la Administración es que formalmente había una aparente venta, pero no en la realidad, lo que el Despacho comparte; hay una formalidad jurídica ajena a la intención de los contratantes y divorciada de la de la ley.- V.- La ley de INCENTIVOS PARA EL DESARROLLO TURISTICO, expresa en su artículo 2 ° que la misma tiene por objeto implementar un proceso acelerado y racional de desarrollo de la actividad turística costarricense, para lo cual se establecen los incentivos y beneficios que se otorgarán como estímulo para la realización de proyectos en dicha actividad. El numeral 11 establece que será deducible del Impuesto Sobre la Renta el cincuenta por ciento del monto invertido en actividades turísticas, cuando la inversión se lleve a cabo a través de empresas ya constituidas, deberá realizarse por medio de compra de acciones nominativas de sociedades domiciliadas en el país con contrato turísticos firmado, las acciones así adquiridas deberán quedar en fideicomiso en un banco del Estado o en la Bolsa Nacional de Valores, por un plazo no menor de dos años, sin posibilidad de disponer más que los dividendos que produzcan. Considerando este contexto, cabe señalar que el fin de la norma es estimular el auge de la actividad turística, de tal manera que se trata de inversiones que permitan su impulso, así que la venta a crédito de acciones no es una inversión que esté entrando en el patrimonio actual de la vendedora, ni le permite su ampliación del capital de trabajo, además, se trata de letras de cambio a dos años plazo con intereses solo de mora, por lo que resulta claro que el objetivo de la ley mencionado se ha obviado, pues materialmente no hay tal inversión sino más bien un financiamiento a favor de la compradora, y si agregamos que consecutivamente se compromete la retroventa de todo o parte del conjunto comprado, la negociación queda desvirtuada, pues es claro que estamos ante una serie de negociaciones con un fin distinto; si al final se cancelaron los montos no fue en el año en que se pretendió deducir la inversión, que de hecho no se dio en ese período fiscal. Los informes contables presentados y evacuados tanto en vía administrativa o judicial no desvirtúan la anterior conclusión, sino que permiten confirmarla, la supuesta adquisición de la mitad de las acciones realmente se concretó dos años después y la de la otra mitad no se canceló ese año sino a lo largo de los siguientes, y en conjunto se trata de una maniobra para tratar de justificar la deducción del impuesto en 1992. Así fue razonado por las autoridades tributarias; que no varían el fundamento del ajuste, sino que en cada instancia analizan los diferentes

aspectos que les permiten llegar a esa conclusión, sea por pactos que pretenden disponer de las acciones antes del plazo legal, defectos formales o falta de pruebas.- VI.- También cuestiona la demandante que el Tribunal Fiscal Administrativo descarta el informe contable para especular sobre la voluntad de las partes, que hay confusión en los fundamentos de su decisión al mezclar diversos aspectos, tales como la proporcionalidad del valor nominal de las acciones respecto del precio de compra, el cumplimiento de las formalidades ad solemnitatem, o el uso de certificados de acciones solo provisionales, que estima inconexos. Insiste que hay un problema de incongruencia pues la resolución se basa en cargos que no se formularon y sobre los que no se les dio oportunidad de defensa. Añade que no se incumplieron los requisitos previstos por el ordenamiento para la deducción, sino los que la Administración está creando otros por sí misma, pues la norma no requiere que los certificados de acciones sean definitivos, estos se emiten dentro de los meses siguientes a su solicitud una vez cancelado su costo; tampoco está previsto por el ordenamiento que el pago de la inversión debe ser de contado, de hecho no se determina la forma de cancelación, ni que los intereses de la deuda compensen los de la inversión, o que ésta se deba hacer con utilidades del período en que se aplica al impuesto. Finalmente señala que la invocación del artículo 12 del de Normas y Procedimientos Tributarios no es adecuada, pues no se está ante convenios sobre quien responde por los tributos.- VII.- Al efecto, el Tribunal estima que los argumentos del acto en cuestión no se entremezclan arbitrariamente, sino que en conjunto fundamentan la convicción inicial sobre la que se dio expresamente audiencia, y fue el común denominador de todo el procedimiento, maniobras formales dirigidas a evadir el pago de impuestos, por lo que no hay incongruencia alguna. La resolución esta bien fundamentada en el ordenamiento, y al efecto es pertinente citar la jurisprudencia de la Sala I ° de la Corte Suprema de Justicia: "IV.- ¼ La defensa contra procedimientos elusivos contemplada en el artículo 8 párrafos 2 y 3 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios es un sistema de presunción legal que permite a la Administración Tributaria prescindir de formas jurídicas y atender prioritariamente la significación de los hechos y la realidad . En este caso sí estamos en presencia de una medida tendiente a evitar los procedimientos elusivos del contribuyente, a través de mecanismos de interpretación propios del Derecho Tributario. Hay que recordar que, a diferencia del Derecho Privado, el método de interpretación en la materia fiscal sí distingue entre la llamada intención empírica y la intención jurídica de los actos y contratos. Esta Sala anteriormente se manifestó al respecto expresando, con relación al método de interpretación de la materia fiscal: "En primer término, en él se distingue entre la llamada

intención empírica y la intención jurídica en los actos y contratos, a base de considerar que la primera es la que se encamina a obtener el resultado práctico, para cuyo fin, el acto se realiza; mientras que la segunda es la que, mediante la adecuación o encuadre del negocio a una fórmula legal autorizada, se dirige a obtener los efectos jurídicos deseados. En el campo de Derecho Civil, se toma en cuenta la fórmula jurídica. En el Derecho Tributario, es posible apoyarse en una de las dos, de manera que aunque puede ser solamente la jurídica, también está permitido fundarse e interesarse tan solo en la intención empírica de las partes, por encima de las formalidades creadoras de efectos legales. En otros términos, el Derecho fiscal, para los fines del tributo, intenta seguir a las partes en su intención empírica, y no en lo referente al régimen jurídico a que se han sometido, porque si obedeciera siempre a las formas jurídicas escogidas por ellas, les estaría dando opción de elegir el régimen tributario que prefieran, al que más les conviene someterse, y eso no es posible porque la única fuente de la cual deben nacer las consecuencias tributarias es la ley." (Sala de Casación, N° 23 de las nueve horas del veintinueve de abril de mil novecientos setenta y siete). Precisamente ese método de interpretación es el que se encuentra normado en el artículo 8 del de Normas y Procedimientos Tributarios que se ha referido como violado en el recurso que aquí se conoce, y es a través del mismo método que se logra desentrañar la verdadera intención empírica del actor, independientemente de la figura jurídica escogida por él ¼ La prescindibilidad de formas jurídicas en la interpretación de los asuntos tributarios es una regla general del ordenamiento jurídico tributario, que puede ser aplicada incluso en la determinación de cargas impositivas provenientes de impuestos regulados por una ley especial, como es el caso del Impuesto sobre la Renta. En consecuencia, concluye esta Sala que no se dan en la sentencia recurrida los quebrantos legales que el casacionista acusa, razón por la que se impone denegar el recurso, corriendo el actor con el pago de sus costas." (Casación 76-91 de 14:20"horas de 12 de junio de 1991. La negrilla no es del original).- La Administración no está creando nuevos requisitos, sino analizando los defectos de la deducción del crédito tributario, los certificados provisionales solo demuestran que las acciones no se habían cancelado, por cuanto no había verdadera intención de hacer la inversión, que no fue real en el momento, pues no supuso ningún estímulo a la actividad turística en sí, sino a los intereses de la contribuyente, pues ni siquiera el pago de intereses sobre la deuda fue trascendente. El fin de la ley de ingresar capital de trabajo al turismo no se cumplió, y resulta anacrónico considerar que cabe deducir al pago del impuesto de un gasto futuro, una posible inversión en la posteridad. En cuanto a la referencia al Artículo

12 CNPT., si bien no es clara en cuanto a su literalidad, si corresponde a la interpretación que como fuente de derecho permite la jurisprudencia: "Asimismo, para mayor ilustración, cabe señalar que lo normal, tratándose de procedimientos elusivos de tributos, es que éstos adopten una apariencia disconforme con su real naturaleza. Precisamente, para obviar tales procedimientos, la legislación tributaria ha recogido el principio de la realidad económica, como instrumento de interpretación, en el artículo 8, párrafo 2, del de Normas y Procedimientos Tributarios. Se desprende de la integración de dicha norma con el artículo 12 del de Normas y Procedimientos Tributarios, que esta última es aplicable aún cuando las partes hayan adoptado una forma jurídica de convención no totalmente clara para la administración tributaria, pues ésta podrá prescindir de esa forma para desentrañar el alcance que en la esfera tributaria pudiere tener el contrato suscrito entre el contribuyente y un tercero, ajeno a la obligación impositiva. Se obvia de esa manera cualquier procedimiento elusivo perjudicial para el fisco, que ostente el carácter de un convenio o contrato. Así, del convenio que nos ocupa se extrae la conclusión de que, de aceptarse la tesis de la recurrente, el convenio incidiría negativamente en los intereses del fisco, lo que no es permisible, precisamente, en virtud de la norma antes indicada. En consecuencia, no se ha producido el comentado agravio que la actora señala en su recurso, debiendo desestimarse." (Casación 32-92 de 10:30" horas del 20 de marzo de 1992, Sala I ° de la Corte Suprema de Justicia. La negrilla no es del original).- V.- El Tribunal no encuentra motivo fáctico o legal, para cambiar lo antes expuesto, que se ajusta perfectamente al caso concreto, por lo que procede acoger la excepción de falta de derecho, declarando improcedente la demanda en todos sus extremos."

### **c. Análisis sobre la Aplicación**

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO]<sup>4</sup>

"IV.- Cabe advertir, que lleva razón la parte demandada al oponerse a la manifestación del señor Juez, de que no todos los vehículos de la empresa sean entregados en arrendamiento. En primer término, porque la actividad de la sociedad no ha sido cuestionada ni en sede administrativa ni en esta instancia y por el contrario, las autoridades tributarias han tenido por cierta esa actividad, según se aprecia de los folios que en su apoyo cita su apoderado. En segundo lugar, es un aspecto que no está discutido dentro del objeto del proceso, y mal se hizo en introducir elementos nuevos fuera del campo de discusión de las partes, situación que se subsana en esta oportunidad, al eliminarse, el hecho indemostrado identificado con la letra B.-

V.- Por lo anterior, lo discutido versa únicamente, sobre el hecho de que la llamada a juicio, en la declaración del impuesto sobre la renta del período fiscal 95, podía aumentar, el porcentaje de depreciación utilizado por sus vehículos, aspecto censurado por las oficinas calificadoras, no obstante, avalado por el Tribunal Fiscal Administrativo, en la resolución que ahora se impugna. La empresa argumenta, en la contestación de la demanda, que una publicación que realizó el Ministerio de Hacienda, de jurisprudencia tributaria, es erga omnes para los contribuyentes, y que en ella se cita una resolución que autorizó la depreciación del veinte por ciento para vehículos de carga, como es el caso de su representada. Para discernir lo anterior, ha de acudirse a la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento. La primera normativa, en el artículo 8 inciso f), faculta como deducibles de ese tributo, las depreciaciones para compensar el desgaste, el deterioro o la obsolescencia económica, funcional o tecnológica de bienes tangibles productores de rentas gravadas, remitiendo al reglamento, en cuanto a la determinación del porcentaje máximo que prudencialmente pueda fijarse por ese concepto. El Anexo 1, contiene las disposiciones generales para las depreciaciones y las admite, en el punto 2.1, respecto de bienes tangibles, empleados en negocios, industrias, empresas agropecuarias o agroindustriales, actividades profesionales y otras vinculadas a la producción de rentas sujetas al impuesto. El extremo 2.2., establece las bases para su cálculo y el 2.5, contiene los métodos de depreciación. Ahí se lee, lo siguiente: "(...) El cálculo de la depreciación se puede practicar, a elección del declarante, usando cualquiera de los métodos siguientes: a) Línea Recta. b) Suma de los dígitos de los años. Para los efectos de aplicar cualquiera de los métodos, se debe tomar como base la vida útil estimada en años que corresponda al bien, según el Anexo No. 2 del presente Reglamento (...)". Con fundamento en lo anterior, necesariamente ha de acudirse al Anexo 2, en cuanto regula lo referente a pick up, furgones y motocicletas. Tal disposición, contempla dos métodos distintos y que coinciden con los establecidos en el Anexo 1 "(porcentaje anual (método suma recta) y años de vida (método línea de los dígitos de los años) )". En ambos casos, se establece un tanto por ciento de 10, y por esta razón no se entienden las razones por las cuales, aduce, que tiene derecho a un veinte por ciento. Ahora bien, tampoco esa es una disposición irrestricta, ya que los contribuyentes, en atención a su situación particular, pueden, perfectamente, utilizar otros métodos o porcentajes distintos, empero, siempre y cuando soliciten autorización para ese cambio. Así se lee, en el aparte 2.5 del Anexo 1, cuando se dispone: " No obstante, la Dirección podrá autorizar otros métodos de depreciación diferentes a los anteriores, a solicitud de los declarantes, cuando éstos demuestren que no resultan adecuados,

debido a las características, intensidad de uso u otras condiciones especiales de los bienes empleados en el negocio o actividad. Una vez que el declarante haya adoptado un método de depreciación, éste no puede cambiarse, excepto en el caso que lo solicite por escrito a la Dirección y ésta lo autorice. Los declarantes pueden solicitar por escrito a la Dirección que les autorice utilizar un porcentaje o un número de años de vida útil distinto del que corresponde a un bien según el Anexo No. 2, en este caso la Dirección resolverá lo procedente, con base en las justificaciones que aporten y en las investigaciones que practique". No está demostrado en los autos, que Transportadora de Jabones haya usado esta facultad, y en esa inteligencia, no podía incrementar el porcentaje de depreciación por sí sola, y mal hizo el Tribunal Fiscal Administrativo resolver en la forma en que lo hizo, contraviniendo de este modo, la normativa vigente. El peritaje aportado en aquella sede, no puede ser útil para demostrar lo querido por la empresa, ya que no existió oportunidad, para la Dirección General de la Tributación, de pronunciarse respecto de él y si era del caso, solicitar ampliaciones o aclaraciones. De otra parte, la prueba pericial de conformidad con el numeral 330 del Código Procesal Civil, debe ser apreciada en su conjunto, con amplitud de criterio, eligiendo la más conveniente y la aportada en ese administrativa, no logra desvirtuar lo establecido por la normativa aplicable al caso.-

VI.- En el caso bajo estudio, debía acreditar la demandante la solicitud para variar el porcentaje de depreciación, cosa que no hizo. Y es que en materia tributaria, la carga de la prueba corresponde al contribuyente. Así lo ha resuelto la Sala Primera de la Corte en su sentencia número 38 de 14:20 horas del 31 de mayo de 1994 en cuanto dispuso: " VII.- ... dos principios que rigen en la materia tributaria son aplicables en el proceso de la determinación de la obligación ... Estos son, la carga de la prueba a cargo del contribuyente y la facultad de la Administración de prescindir, en la interpretación del hecho generador del tributo, de las formas jurídicas que adopte el contribuyente, por él desplegada. Es principio general de la materia tributaria, que la carga de la prueba, tanto en sede administrativa como jurisdiccional, corresponde al contribuyente, sujeto pasivo de la obligación ... Hecha la modificación, sea aplicando o no las facultades de determinación de oficio y prescindencia de formas jurídicas inapropiadas, la carga de la prueba en la tramitación de la impugnación, que eventualmente interponga el contribuyente, continuará pesando sobre éste. En ese sentido expresa el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en el artículo 140: " ... debiendo en tal caso especificar los hechos y las normas legales en que fundamente su reclamo y alegar las defensas que considere pertinentes con respecto a las

infracciones que se le atribuyan, proporcionando u ofreciendo las pruebas respectivas ". Es criterio de esta Sala que aún en una determinación de oficio sobre base presunta, la carga de la prueba pesa sobre el contribuyente. No tiene sentido gravar la posición de la Administración, obligándola a probar los hechos presuntos en que se fundamenta su determinación, cuando se llega a esa situación, que no es la óptima, precisamente por falta de diligencia o ardid imputable al contribuyente. La legislación tributaria no establece diferencia en cuanto al sujeto obligado a soportar la carga de la prueba, dependiendo si la determinación se efectúe por iniciativa del contribuyente o de oficio. La carga de la prueba es siempre del contribuyente, desde el inicio de la operación determinativa hasta su discusión en sede jurisdiccional. El interés que muestre la Administración Tributaria de probar sus presunciones en un proceso, sea en sede administrativa o jurisdiccional, o la solicitud de aclaración que sobre algún aspecto de la determinación impositiva haga el juez, no releva al contribuyente de la carga probatoria. ...".- VII.- Se invocó además a la hora de contestación de la demanda, que la Administración Tributaria desaplicó el principio de la realidad económica. Por el contrario, esa máxima es una de las facultades con que cuenta a la hora de determinar los impuestos, sin que pueda invocarse a favor del contribuyente. Nótese, que el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la faculta - a la Administración no a los obligados a satisfacer tributos -, para que, en la interpretación de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes, pueda distinguir, entre la intención empírica y la jurídica de los actos y contratos. Mediante la primera, se busca descubrir el resultado práctico, mientras que por la segunda, se tratan de obtener los resultados. Con base en ello, el derecho fiscal, tiene como fin, el seguir a las partes en su intención empírica y no en lo referente al régimen jurídico al que se someten, ya que obedecer siempre a las formas jurídicas, sería tanto como conceder al contribuyente, la opción de elegir el sistema que más le favorezca. Se sostiene por ende, que solo la apreciación propia del legislador es la que puede establecer las consecuencias tributarias de una determinada actividad, y es en aplicación de ese criterio, que se permite al juzgador apartarse y prescindir del formalismo conceptual, de las apariencias establecidas, con el objeto de aplicar la legislación fiscal, de acuerdo a la realidad de los hechos, razón por la que carece de sustento esta afirmación.- VIII.- Es un hecho indiscutible, tal y como se expuso en el fallo combatido, que el Tribunal Fiscal Administrativo se excedió en su actuación, al utilizar la discrecionalidad para resolver un punto sometido a su conocimiento, a contrapelo de normativa vigente, contraviniendo de este modo, el principio de legalidad. En estas condiciones, lo

decidido deviene en nulo, y la decisión que así lo declaró, merece mantenerse.-"

#### **d. Aplicación en Consolidación de Renta**

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN SEGUNDA]<sup>5</sup>

"IV .- Dentro de los alegatos de la demandante , se encuentra el de que tanto ella como Distribuidora Montes de Oro Sociedad Anónima , conforman una unidad económica . En una oportunidad anterior, respecto al tema , la Sala Primera de la Corte , en su sentencia número 49 de 14 horas 45 minutos del 29 de mayo de 1996, había determinado , en un caso similar al presente , y en lo referente al " conjunto o unidad económica ", lo siguiente : " ( ... ) VI.-. ( ... ) el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios , permite unificar entidades con personería , capacidad y autonomía patrimonial independientes o diferenciadas , a efectos de descubrir la realidad económica subyacente . Es así como en el Derecho comparado se habla de la " doctrina del disgregar of legal entity", " doctrina de la transparencia fiscal" o " doctrina de la penetración o desestimación de la personalidad jurídica ", que abogan , ante el abuso de las formas jurídicas , por prescindir de éstas , a fin de esclarecer plenamente las circunstancias reales , esto es , de levantar el velo de la personalidad jurídica para aprehender la realidad . Estas doctrinas han sido empleadas , preponderantemente , para corregir anomalías en el funcionamiento de las empresas , no obstante nada impide su aplicación extensiva a la situación existente entre una persona física y una jurídica , creada por la primera . Bajo esta inteligencia, el Tribunal de instancia no dictó su fallo en aplicación del artículo 15, párrafo in fine, de la Ley del Impuesto sobre la Renta , esto es , no procedió a consolidar los réditos del licenciado Ortiz y de su representada , sencillamente se limitó aplicar al supuesto de hecho las facultades hermenéuticas que le otorga el supracitado artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios , el que con el propósito de evitar el abuso del derecho y el fraude a la ley autoriza al intérprete para prescindir de las formas jurídicas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados adoptadas por los contribuyentes cuando ello se traduce en una disminución de la cuantía de la obligación tributaria . De consiguiente , el Ad-quem no interpretó analógica ni extensivamente los numerales 25 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta , vigente a la sazón ( ... ) " . Y es que en aquél entonces , era legalmente permitida , la consolidación de los resultados fiscales de empresas que presentaran tales características , situación , que , en la actualidad , como con tino lo manifiesta el señor Procurador ,

desapareció del Ordenamiento Jurídico , y por cuya virtud , tal tesis no puede aceptarse dentro de esta litis .-

V.- De otra parte se tiene , que los descuentos son prácticas comerciales de libre utilización , por los comerciantes o productores y se entienden , como " (...) Rebaja en el precio de una mercancía , cuando se efectúa la operación de un comerciante a otro , por razones de amistad , de haber pasado de actualidad el producto , de haberse averiado o por propaganda y otras causas (...) " ( Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Guillermo Cabanellas . Tomo III. Editorial Heliasta , Buenos Aires , República Argentina , 1989. pág . 182). Esta práctica , en los mismos términos indicados por el Estado , ciertamente no está prevista en la Ley del Impuesto de la Renta , pero sí , en el numeral 11 de la Ley de Ventas , claro está , con los requisitos en tal norma contemplados . Así se lee: " Base imponible en ventas de mercancías . En las ventas de mercancías el impuesto se determina sobre el precio neto de venta , que incluye para estos efectos el monto del impuesto selectivo de consumo , cuando las mercancías de que se trate estén afectadas a este impuesto . No forman parte de la base imponible : a) Los descuentos aceptados en las prácticas comerciales , siempre que sean usuales y generales y se consignen por separado del precio de venta en la factura respectiva ( ... ) " .

Del estudio de las facturas que rolan en el expediente " Hojas de Trabajo " - folios 7 a 18 -, no se indicó , en ninguna de ellas , el descuento , por separado , que se había otorgado a Distribuidora Montes de Oro Sociedad Anónima . Disposición similar sino igual , contiene el numeral 9, inciso b) párrafo 5º, del Reglamento a la Ley de Renta , según reforma introducida por Decreto Ejecutivo número 25044-H, publicado en el Alcance número 20 a La Gaceta número 62 de 28 de marzo de 1996. Ahí se dispone lo siguiente : " Comprobantes de ingresos . Los contribuyentes a que se refiere el artículo 2º de la Ley , están obligados a emitir facturas o comprobantes de ingresos por cada una de sus operaciones , debidamente autorizadas por la Administración Tributaria , los cuales deben cumplir con los siguientes requisitos : ( ... ) b. Requisitos de emisión : ( ... ) 5 . Descuentos concedidos , con indicación de su naturaleza y montos , cuando corresponda ( ... ) " . Como se obtiene de lo transcrito , la contribuyente incumplió , con lo que manda la normativa vigente y aplicable al caso , al no contarse , con respaldo contable ni documental de que tales rebajas en la realidad , se hubieren operado . En estas condiciones , lo actuado por la Administración Tributaria , está ajustado a derecho y merece mantenerse .- VI.- Atinente el principio de realidad económica consagrado en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios , la

accionante indica , que tal " ( ... ) método ( ... ) tiene la virtud de aplicarse tanto a favor como en contra del contribuyente , lo que va a permitir una justa y adecuada distribución de la carga tributaria . En otras palabras , el principio de realidad económica , opera tanto en contra, como a favor de la Administración ( ... ) " . Es criterio del Despacho , que su aplicación se produce en forma inversa a la aducida , esto es , que la abstracción de las formas jurídicas , es siempre a favor de la Administración Tributaria . Tal y como lo ha dicho esta misma Sección del Tribunal, el: " (...) artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios , la facultad - a la Administración no a los obligados a satisfacer tributos -, para que , en la interpretación de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes , pueda distinguir , entre la intención empírica y la jurídica de los actos y contratos . Mediante la primera , se busca descubrir el resultado práctico , mientras que por la segunda , se tratan de obtener los resultados . Con base en ello , el derecho fiscal, tiene como fin, el seguir a las partes en su intención empírica y no en lo referente al régimen jurídico al que se someten , ya que obedecer siempre a las formas jurídicas , sería tanto como conceder al contribuyente , la opción de elegir el sistema que más le favorezca . Se sostiene por ende , que solo la apreciación propia del legislador es la que puede establecer las consecuencias tributarias de una determinada actividad , y es en aplicación de ese criterio , que se permite al juzgador apartarse y prescindir del formalismo conceptual, de las apariencias establecidas , con el objeto de aplicar la legislación fiscal, de acuerdo a la realidad de los hechos , razón por la que carece de sustento esta afirmación (...) " ( pronunciamiento de esta Sección del Tribunal, número 235-2004 de 10 horas 20 minutos del 21 de mayo de 2004). ( el destacado no es del original).

En este mismo sentido , se ha afirmado que : " (...) la Administración aplicará la realidad económica , independientemente de las formas jurídicas que adopten los administrados a la hora de determinar la aplicación de los impuestos , al efecto la jurisprudencia ha dicho : " Asimismo , para mayor ilustración , cabe señalar que lo normal, tratándose de procedimientos elusivos de tributos , es que éstos adopten una apariencia disconforme con su real naturaleza . Precisamente , para obviar tales procedimientos , la legislación tributaria ha recogido el principio de la realidad económica , como instrumento de interpretación , en el artículo 8, párrafo 2, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios . Se desprende de la integración de dicha norma con el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios , que esta última es aplicable aún cuando las partes hayan adoptado una forma jurídica de convención

no totalmente clara para la administración tributaria , pues ésta podrá prescindir de esa forma para desentrañar el alcance que en la esfera tributaria pudiere tener el contrato suscrito entre el contribuyente y un tercero , ajeno a la obligación impositiva . Se obvia de esa manera cualquier procedimiento elusivo perjudicial para el fisco , que ostente el carácter de un convenio o contrato ( ... ) " ( Sección Primera de este órgano , número 128-2003 de 9 horas del 6 de mayo de 2003).-"

**e. Posibilidad de la Administración de Desentrañar Convenios**

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO]<sup>6</sup>

"VII.- Se discute también del reajuste impugnado el incremento injustificado del patrimonio que, de conformidad con el artículo 5° de la Ley del Impuesto, cuando se presenta esta situación implica un aumento en la renta gravable y por tanto en el monto del tributo. En autos, una de las causas de dicho aumento radica en que la Administración determina la invalidez de una obligación que la actora sostiene que existe a través de una letra de cambio por seis millones quinientos mil colones; señala que está debidamente registrada en la cuenta de documentos por pagar, que es un título ejecutivo comercial lícito, que no requiere de otro para establecer su validez o ejecutividad, ello de conformidad con las disposiciones del derecho comercial, de manera que no es válido que la Administración desconozca el valor de esta prueba; no obstante el tribunal debe considerar que dicha argumentación se refiere a una "una forma adoptada por el contribuyente" , la cual no obliga al interprete tributario, "quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica", de conformidad con la letra del artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual también dispone que "... Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se debe aplicar prescindiendo de tales formas." Esta disposición, es una aplicación del principio doctrinal de realidad económica, que invoca el actor a su favor, pero condicionada por la ley a interpretar las realidades por sobre las formalidades utilizadas por los administrados cuando ello sea en detrimento del Tributo, al respecto la jurisprudencia ha dicho: "Asimismo, para mayor ilustración, cabe señalar que lo normal, tratándose de procedimientos elusivos de tributos, es que éstos adopten una apariencia disconforme con su real naturaleza . Precisamente, para obviar tales procedimientos, la legislación tributaria ha recogido el principio de la realidad económica, como

instrumento de interpretación, en el artículo 8, párrafo 2, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Se desprende de la integración de dicha norma con el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que esta última es aplicable aún cuando las partes hayan adoptado una forma jurídica de convención no totalmente clara para la administración tributaria, pues ésta podrá prescindir de esa forma para desentrañar el alcance que en la esfera tributaria pudiere tener el contrato suscrito entre el contribuyente y un tercero, ajeno a la obligación impositiva. Se obvia de esa manera cualquier procedimiento elusivo perjudicial para el fisco, que ostente el carácter de un convenio o contrato. Así, del convenio que nos ocupa se extrae la conclusión de que, de aceptarse la tesis de la recurrente, el convenio incidiría negativamente en los intereses del fisco, lo que no es permisible, precisamente, en virtud de la norma antes indicada. En consecuencia, no se ha producido el comentado agravio que la actora señala en su recurso, debiendo desestimarse." (La negrilla no es del original. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, voto 32- 92 de 10:30" horas del 20 de marzo de 1992, en el mismo sentido ver votos 49 de 14:45 horas de 29 de mayo de 1996 y 111 de 11 de octubre de 1995). En este caso se tiene un título valor comercial emitido por el representante de la empresa a favor de él mismo, como personal individual, en carácter de acreedor, situación de por sí irregular; el documento es emitido en setiembre de mil novecientos noventa y siete pero se registra en la contabilidad hasta un año después, además en los libros se habla de ingresos por préstamos desde noviembre de mil novecientos noventa y siete, en sumas diversas con meses de separación entre sí y en ningún caso con comprobante alguno de depósito bancario, recibo o constancia de la transacción, pese a que en un caso el supuesto traspaso fue de tres millones de colones; a estas incongruencias se agrega que al entrevistarse al representante legal de la empresa por los comprobantes, dijo que la entrega del dinero fue en cada caso en efectivo, sin embargo, cuando presentó la impugnación al traslado de cargos propuso como prueba unos comprobantes de depósito bancario por la misma suma, pero que no coinciden con los registros contables y que al final resultan corresponder a pagos por venta de artefactos eléctricos (hechos 7ª y 10º, ver Hojas de Trabajo a folios 32-33 y expediente administrativo a folios 12-27). En otras palabras, el título valor propuesto no tiene comprobantes de que el giro del dinero se haya dado realmente en la forma y momento que manifiesta y no aparece ningún documento que demuestre el depósito a favor de la actora, por lo que la Administración está legalmente autorizada a prescindir de ese rebajo, pues no se han aportado suficientes elementos de convicción válidos que la acrediten, motivo por el cual el acto administrativo es válido; no se observa violación

alguna al principio de legalidad, por el contrario, lo que se constata es la aplicación literal de la ley; tampoco hay infracción al derecho de defensa, pues se ha tenido la oportunidad de aportar elementos de prueba que demuestren el alegato del actor, los cuales no han resultado válidos y tampoco hay infracción al principio de realidad económica, sino que se resuelve de conformidad con el mismo.- "

**FUENTES CITADAS:**

- 1 Ley Número 4755. Costa Rica, 29 de abril de 1971.
- 2 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución No. 32-1992, de las diez horas con treinta minutos del veinte de marzo de mil novecientos noventa y dos.
- 3 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA. Resolución No. 369-2002, de las catorce horas con diez minutos del diecisiete de octubre de dos mil dos.
- 4 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN SEGUNDA. Resolución No. 235-2004, de las diez horas con veinte minutos del veintiuno de mayo de dos mil cuatro.
- 5 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN SEGUNDA. Resolución No. 195-2007, de las once horas con diez minutos del veinte de abril de dos mil siete.
- 6 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA. Resolución No. 122-2007, de las quince horas del veintiuno de marzo de dos mil siete.