

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: JURISPRUDENCIA SOBRE VIATICOS

RESUMEN: La presente recopilación de jurisprudencia abarca el tema del pago de viáticos en el sector público, abarcando temas como el concepto de viático y su diferencia con otros conceptos, además como se considera como deducible sobre el impuesto sobre la renta, además del tema del pago de viajes al exterior del país y otros aspectos relacionados como lo son el hospedaje y el kilometraje.

Índice de contenido

1 JURISPRUDENCIA.....	1
a) Los viáticos son gastos deducibles sobre el impuesto sobre la renta.....	2
b) Concepto de Gasto Deducible.....	13
c) Análisis del régimen de exoneración tributaria.....	15
d) Se atiende solicitud de autorización especial para el reconocimiento de viáticos a fiscales del Ministerio Público en investigación en el exterior.....	36
e) Kilometraje en viajes en el interior del país, caso de área metropolitana	39
Viajes en el interior del país.....	39
Viajes al exterior del país.....	40
Reglamentación de gastos de viáticos y kilometrajes.....	43
f) Interpretación del artículo 16° del Reglamento de Viáticos con respecto a la diferencia entre viáticos y gastos de transporte.....	44
g) Casos en que el funcionario debe hospedarse en la localidad en donde se va a efectuar el trabajo.....	48
h) Diferencia de conceptos entre zonaje y viáticos.....	51
Diferencia de conceptos entre zonaje y viáticos.....	53
i) Sobre el reconocimiento de viáticos a directivos.....	61
j) Liquidaciones de los gastos de viaje, de transporte y de otras erogaciones conexas.....	63

1 JURISPRUDENCIA

a) Los viáticos son gastos deducibles sobre el impuesto sobre la renta.

[SALA PRIMERA]¹

Resolución 117-F-91.TRI

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.- San José, a las quince horas cuarenta minutos del diecisiete de julio de mil novecientos noventa y uno.

Proceso contencioso administrativo -especial tributario- establecido en el Tribunal Superior Contencioso Administrativo, Sección Segunda, por "Celco de Costa Rica, S.A.", representada por su Tesorero con facultades de apoderado generalísimo, Luis Andrés Barrantes Valerio, licenciado en química; contra "El Estado", representado por el Procurador Adjunto Lic. Román Solís Zelaya. Figuran, además, los licenciados Roberto Borbón Sartoresi y Carlos Miguel Chacón Sartoresi, como apoderados generales judiciales de la actora. Todos son mayores, casados, vecinos de San José y, con la excepción hecha, abogados.

RESULTANDO:

1.- Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, la sociedad actora planteó proceso especial tributario, cuya cuantía se fijó en un millón seiscientos mil colones, a fin de que en sentencia se declare: 1-) Que la resolución número 101 de las 12 horas del 18 de agosto de 1987, de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, y sus antecedentes administrativos, en cuanto rechaza las partidas indicadas en los hechos 6, 7 y 8 de esta demanda, son nulos por contrarios a derecho. 2-) Que en consecuencia, el impuesto resultante del traslado de cargos C 22-84 de Impuesto de Consumo y sus resoluciones confirmatorias así como el traslado de cargos C 23-84 del Impuesto sobre las Ventas, y sus resoluciones confirmatorias, y el Traslado de Cargos C 21-84, de Impuestos sobre la Renta, y sus resoluciones confirmatorias, en aquellas partidas que se impugnan, son nulos, por contrarios a Derecho. 3-) Que el Estado debe devolver a Celco de Costa Rica S.A. las sumas que en cumplimiento de la resolución administrativa que ahora se impugna, haya cancelado a la fecha de la firmeza de la sentencia. 4-) Que el Estado, en caso de

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

oposición, debe reconocer las costas de esta acción."

2.- La representación estatal contestó negativamente la demanda y opuso las excepciones de falta de derecho y la genérica de sine actione agit.

3.- El Tribunal Superior Contencioso Administrativo, Sección Segunda, integrada entonces por los Jueces Superiores licenciadas Míriam Anchía Paniagua, Sonia Ferrero Aymerich y Anabelle León Feoli, en sentencia dictada a las 8:40 horas del 3 de agosto de 1989, resolvió: "Se acoge la tacha opuesta a los testigos German Obando Thames, Elieth María Barquero Cascante y Ernesto Gallegos Arnáez. Se declara parcialmente procedente la demanda instaurada, entendiéndose denegada en lo no expresamente concedido, así: Que es nula la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo en cuanto rechazó las siguientes partidas: Mantenimiento de vehículos: treinta y cuatro mil ciento dos colones con setenta y cinco céntimos; combustible: cuatro mil doscientos treinta y siete colones; gastos de representación: trece mil trescientos colones; viáticos locales: veintitrés mil ciento setenta y seis colones con cincuenta céntimos; viáticos del extranjero: cuarenta y cuatro mil ciento setenta y seis colones con cincuenta céntimos, respecto de las cuales se impone rechazar la excepción de falta de derecho y sine actione agit comprensiva de la anterior. Se resuelve sin especial condenatoria en costas.". El Tribunal fundamentó su fallo en las siguientes consideraciones que redactó la Juez Anchía Paniagua: "I.- Tachas. En el acto de la recepción de la prueba testimonial ofrecida por la accionante, el representante estatal formuló tacha a los testigos German Obando Thames, Elieth María Barquero Cascante y Ernesto Gallegos Arnáez, con base en el inciso 5 del artículo 326 del Código Procesal Civil por ser empleados de la empresa que los propuso. Debe admitirse la tacha solicitada por constar en las declaraciones rendidas la causal invocada, sin perjuicio de apreciar la fuerza probatoria de sus declaraciones conforme a las reglas de la sana crítica, según lo establece el ordinal 325 del cuerpo legal citado. II.- Está probado lo siguiente: a.- Que la Sección de Auditoría Fiscal Externa de la Dirección General de la Tributación Directa realizó los siguientes traslados de débito a cargo de la firma Celco de Costa Rica: 1.- En el impuesto sobre la renta: Modificación número C-21-84, relativa al período 82, por la que estableció aumentos de ochocientos ochenta y cinco mil cuatrocientos ochenta y cinco colones con sesenta céntimos (¢885.485.60) y doscientos cincuenta mil setecientos cincuenta y dos colones con sesenta y cinco céntimos (¢250.752.65), por concepto del impuesto indicado y el recargo que estipula la Ley de Contribución Especial, respectivamente, aumentos que son el resultado del rechazo de la

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

deducción de la renta bruta de la suma de novecientos noventa y dos mil ochocientos setenta colones con catorce céntimos (¢992.870) por reinversión de utilidades (acueste número 1); del rechazo de las deducciones por quinientos veinticinco mil novecientos noventa y nueve colones con treinta céntimos (¢525.999.30), ochenta y nueve mil novecientos cincuenta y tres colones con treinta céntimos (¢89.9653.30) y ciento sesenta y dos mil ciento cuarenta y ocho colones con noventa y cinco céntimos (¢162.148.95), correspondientes a gastos de administración, de ventas y de planta, por su orden (ajustes números 2, 3 y 4). 2.- En el impuesto selectivo de consumo: Traslado número c-22-84, que afectó los meses de noviembre de mil novecientos ochenta y uno a mayo de mil novecientos ochenta y cuatro, ambos inclusive y acordó un aumento total en ese tributo por trescientos cincuenta y nueve mil setecientos cincuenta y tres colones con veinte céntimos (¢359.753.20), como consecuencia de la omisión de la empresa de cobrar el diez por ciento (10%) de impuesto selectivo de consumo en las ventas de detergente. 3.- En el impuesto sobre las ventas: Modificación número C-23-84, referente a los meses de noviembre de mil novecientos ochenta y uno a mayo de mil novecientos ochenta y cuatro, ambos meses incluidos, declaró un aumento total de treinta y dos mil ochocientos cincuenta y un colones con quince céntimos (¢32.851.15) (determinaciones de folios 1 a 5, 8 a 19 y 20 a 29, todos del expediente administrativo; hecho 1 del escrito de formalización, folio 37 y contestación afirmativa, folio 52); b.- Que la declarante, en tiempo impugnó los traslados y la Dirección General de la Tributación Directa declaró sin lugar el reclamo interpuesto, confirmó los traslados números c-21-84, c-12-84, c-22-84 y c-23-84 y determinó a cargo de ella los siguientes aumentos: en el impuesto sobre la renta correspondiente al período fiscal 82, ochocientos ochenta y cinco mil cuatrocientos ochenta y cinco colones con sesenta céntimos (¢885.485.60) por concepto del tributo indicado y doscientos cincuenta mil setecientos cincuenta y dos colones con sesenta y cinco céntimos (¢250.752.65) por el recargo estipulado en la Ley de Contribución Especial; en el impuesto selectivo de consumo, relativo a los meses de noviembre de mil novecientos ochenta y uno a mayo de mil novecientos ochenta y cuatro, la suma de trescientos cincuenta y nueve mil setecientos cincuenta y tres colones veinte céntimos (¢359.753.20) y en el impuesto sobre las ventas, referente a los mismos meses señalados en el tributo anterior, la suma de treinta y dos mil ochocientos cincuenta y un colones quince céntimos (¢32.851) (memorial de la declarante, folios 31 y siguientes; resolución número 224-85 de 13 horas 5 minutos de dos de octubre de 1985, folio 73; hecho 3 de la demanda y aceptación del Estado, folios 37 y 52, por su orden; c.- Que inconforme con lo resuelto por la Administración Tributaria la

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

declarante apeló, y la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo en resolución de doce horas de dieciocho de agosto de mil novecientos ochenta y seis, dispuso revocar parcialmente la resolución recurrida para aceptar como deducible el monto de trescientos once mil seiscientos noventa y tres colones con diecinueve céntimos (¢311.693.19) por concepto de reinversión de utilidades y en lo demás la confirmó (escrito, folio 80, fallo visible a folios 111 y siguientes del expediente administrativo; hechos 4 y 5 del escrito de formalización y contestación afirmativa a estos extremos, folios 38 y 52); d.- Que el ajuste número 1 del traslado c-21-84 se refiere al rechazo de la deducción de la suma de novecientos noventa y dos mil ochocientos setenta colones con catorce céntimos por concepto de reinversión de utilidades y los cargos contenidos en los ajustes 2, 3 y 4 del citado traslado, se desglosan así: A) Gastos de administración: 2.1) honorarios profesionales por ocho mil cien colones; 2.2) Mantenimiento de vehículos: veintidós mil trescientos noventa y dos colones cuarenta y cinco céntimos; 2.3) combustibles: veintiséis mil trescientos ochenta y siete colones veinticinco céntimos; 2.4) gastos de representación: setenta y siete mil quinientos colones; 2.4) Viáticos locales: sesenta y cuatro mil quinientos cuarenta y tres colones diez céntimos; 2.6) viáticos al exterior: doscientos cincuenta y cinco mil setenta y seis colones cincuenta céntimos; 2.7) Pérdidas por incobrables: setenta y dos mil colones. B) Gastos de ventas: 3.1) Mantenimiento de vehículos: cuarenta y seis mil ochocientos colones; 3.2) Gastos de representación: veintidós mil ochocientos colones; 3.3) Viáticos locales: quince mil treinta y tres colones treinta céntimos y 3.4) Viáticos al exterior: cinco mil trescientos veinte colones. C) Gastos de planta: 4.1) Honorarios: ciento veinticuatro mil ochocientos cuarenta y ocho colones noventa y cinco céntimos y 4.2) mantenimiento de vehículos: treinta y siete mil trescientos colones (traslado, folios 2 a 5 del expediente administrativo); e.- Que de los ajustes indicados en el extremo anterior la actora no impugnó, en sede administrativa, lo que concierne a "gastos de ventas" el punto 3.4 sobre viáticos al exterior, por cinco mil trescientos veinte colones (¢5.320.00) y en esta vía, tampoco impugnó lo siguiente: en "gastos de administración" el punto 2.1 correspondiente a honorarios por ocho mil cien colones (¢8.100.00) y en "gastos de ventas", el punto 3.3 sobre viáticos locales, por quince mil treinta y tres colones con treinta céntimos (¢15.033.30) (resolución de la Dirección General de la Tributación Directa, en especial, folio 75; escrito de formalización de la demanda, folios 37 y siguientes y observaciones del perito, folios 79 y 80); f.- Que el detergente fabricado por la declarante se encuentra clasificado en la partida Nauca 552-02-03-09, al

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

determinar el Laboratorio Aduanero que la muestra L-10, analizada es "preparado limpiador, a base de producto orgánico tensoactivo del tipo aniónico y fosfatos de sodio principalmente" (certificado de análisis, folio 23, expediente administrativo número 3); g.- Que Celco de Costa Rica Sociedad Anónima gozaba de la exoneración de derechos arancelarios de ciento por ciento para la importación de materias primas, productos semielaborados y envases, y para la importación de maquinaria y equipo, beneficios otorgados mediante decreto número 9903 Meic de 19 de abril de 1979, hasta el día 31 de diciembre de 1983 (copia del decreto, folio 29); h.- Que de la s"planta donde se producía la formalina o formaldehído existe únicamente parte de la estructura ya que prácticamente se ha desmantelado, debido a que la comercialización del producto ha dejado de ser rentable para la empresa. Varias partes de estos equipos han sido incorporados al proceso de producción de lacas, revestidores, pegamentos y otros productos químicos que se encuentran en la etapa de desarrollo. También se pudo apreciar que otra parte de los equipos originales ya no se encuentran en las instalaciones de la empresa...", por lo que el perito nombrado al efecto estimó que debía considerarse como aceptado -dentro del proceso de producción de la empresa- equipo y maquinaria por un valor de seiscientos ochenta y siete mil cuatrocientos setenta

y cinco colones (¢687.475.00) y rechazar la suma de doscientos noventa mil trescientos cincuenta colones (¢290.350.00) (dictamen rendido por el ingeniero Hugo Brian Gago, folios 75 y siguientes); i) Que el perito en la lista de maquinaria y equipo que recomienda aceptar, involucra parte de la que ya había reconocido el Tribunal Fiscal Administrativo con base en la recomendación de reinversión de utilidades que para el período fiscal 82, por trescientos once mil seiscientos noventa y tres colones con diecinueve céntimos (¢311.693.19) dispuso la Comisión Asesora Nacional (oficio de fecha 11 de diciembre de 1985 del señor Ministro Calixto Chaves a don Edgar Salas Director General de la Tributación Directa, folio 95; artículo VI de la Sesión de la Comisión, folio 96 e informe sobre la solicitud de revisión para reinversión de utilidades, folios 97 a 99, todos del expediente administrativo; lista levantada por el experto, folios 77 y 78 del expediente judicial); j.- Que el perito contador, licenciado Alexis Hernández Monge; estima que los gastos por honorarios profesionales están respaldados por cheques de sumas mensuales fijas y variables, distribuidos en la siguiente proporción: gastos de administración (6%) y gastos de planta (94%); los gastos por mantenimiento de vehículos están respaldados por cheques de sumas fijas mensuales giradas a funcionarios y empleados que ponen sus vehículos particulares al servicio de la compañía, distribuidos así: gastos de administración (21%), gastos de ventas (44%) y gastos de planta

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

(35%) y que del total de gastos existen comprobantes o facturas de pago por treinta y cuatro mil ciento dos colones con setenta y cinco céntimos; los gastos por combustibles están amparados por cheques de sumas variables mensuales giradas a funcionarios y empleados que ponen sus vehículos particulares al servicio de la compañía; el ciento por ciento de ellos, corresponde a la cuenta de gastos de administración y las facturas que los justifican alcanzan a cuatro mil doscientos treinta y siete colones con veinte céntimos (¢4.237.20). Gastos de representación: verificó su registro en los libros de contabilidad y cheques por sumas fijas mensuales giradas a los principales ejecutivos de la compañía de los que existen justificantes o facturas por trece mil trescientos colones (¢13.300.00). Viáticos locales: Con justificantes o facturas de pago por veintitrés mil ciento setenta y seis colones cincuenta céntimos (¢23.176.50). Viáticos al exterior; distribuidos en un (98%) en gastos de administración y un (2%) gastos de venta, como justificación expresa la existencia de una carta de veintitrés de marzo de mil novecientos ochenta y dos en la cual Celco de México Sociedad Anónima dispone debitarle mensualmente a Celco de Costa Rica la suma de quinientos dólares (\$500,00) por concepto de participación en los gastos de sus representantes que viajan a Centroamérica para prestar asesoría técnica, contable y administrativa y que relacionados con esos gastos hay otros por cuarenta y cuatro mil ciento setenta y seis colones con cincuenta céntimos acreditados con sus respectivas facturas. Pérdidas por cuentas incobrables. Expresa que la compañía estableció la suma de seis mil colones mensuales como provisión para incobrables de octubre 81 a agosto 82 por sesenta y seis mil colones (¢66.000.00) y que incurrió según registros contables en pérdidas reales por cincuenta y seis mil ochocientos cincuenta y dos colones con noventa céntimos (¢56.852.90) por lo que la partida a rechazar es de quince mil ciento cuarenta y ocho colones (¢15.148.00) y no de setenta y dos mil colones (dictamen que conforma los folios 79 a 82). II.- Hechos no probados. a) Que la fábrica de formaldehído disfrutara de beneficios o incentivos fiscales. b) Que la actora hubiera realizado gestiones cobratorias para intentar la recuperación de las cuentas incobrables. c) El pago de honorarios al señor Fernando de Tezanos por la empresa. No se aportó prueba alguna sobre el particular. III.- En primer lugar el personero de la firma actora muestra su inconformidad con la modificación relativa al Impuesto de Consumo, contenida en el traslado C 22-84, por estimar que la partida aplicable a los detergentes que fabrica corresponde a Nauca 552-02-01 y no a la 552-02-03-09, que fue en la que se le clasificó. Al respecto, debe tomarse en cuenta que el Laboratorio del Ministerio de Hacienda determinó que la muestra L-10 (detergente fabricado por la

demandante) es "preparado limpiador, a base de producto orgánico tensoactivo del tipo aniónico y fosfatos de sodio principalmente" y en tal condición lo clasificó en la partida Nauca 552-02-03-09. Clasificación que en sentir del Tribunal debe mantenerse por no haber aportado la interesada elemento probatorio alguno que permita concluir que la determinación de la muestra es errónea y consecuentemente que la subpartida arancelaria aplicada fue incorrecta. Acorde con lo anterior esa mercancía estaba gravada con diez por ciento de impuesto selectivo de consumo y al haber omitido la actora su cobro en las ventas realizadas en los meses de noviembre de mil novecientos ochenta y cuatro, el ajuste practicado por la oficina inspectora y confirmado en vía administrativa está correcto y debe mantenerse. IV.- La misma suerte ha de correr el ajuste relativo al impuesto sobre las ventas, porque de conformidad con el numeral 17 del Reglamento a la Ley General sobre Ventas, el impuesto Selectivo de Consumo debe formar parte de la base para el cálculo del impuesto sobre ventas. De manera que si el Tribunal ha mantenido lo dispuesto por la Administración en cuanto a consumo, resulta forzoso rechazar el reclamo en lo concerniente al impuesto de ventas. V.- En lo tocante al impuesto sobre la renta, por ser varios los renglones impugnados por la accionante, procede, para mayor claridad, analizarlos separadamente, así: 1) Reinversiones realizadas por la empresa. La actora demostró que mediante decreto número 9903 de 19 de abril de 1979, se le concedió exoneración del ciento por ciento sobre maquinaria y equipo, así como de los derechos arancelarios para la importación de materias primas, productos semi elaborados y envases, por haberse hecho acreedora de incentivos fiscales según decreto número 2342 MEIC, para la manufactura de pinturas, esmaltes, barnices, lacas automotrices e industriales, "premiers" recubrimientos anticorrosivos, masillas preparadas, adelgazadores, ceras para automóviles y artículos para pulir y proteger superficie. Esos beneficios le fueron prorrogados en el decreto primeramente citado, hasta el 31 de diciembre de 1983, pero la empresa interesada no logró demostrar que cubrieran también la planta de producción de formaldehído, por lo que lo resuelto en vía administrativa no puede variarse y consecuentemente debe confirmarse. 2.- Mantenimiento de vehículos. De acuerdo con las pruebas que constan en autos y los comprobantes existentes según informa el perito, procede modificar lo dispuesto por la Administración para conceder por este concepto la suma de treinta y cuatro mil ciento dos colones con setenta y cinco céntimos (¢34.102.75). 3.- Combustible, gastos de representación y viáticos locales y del extranjero. Con base en las razones anteriores -prueba que obra en autos- el Tribunal llega al convencimiento de que es procedente acordar las siguientes partidas: cuatro mil

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

doscientos treinta y siete colones sin céntimos (¢4.237.00); trece mil trescientos colones (¢13.300.00); veintitrés mil ciento setenta y seis colones con cincuenta céntimos (¢23.176.50) y cuarenta y cuatro mil ciento setenta y seis colones con cincuenta céntimos (¢44.176.50), respectivamente. 4.- Pérdidas por cuentas incobrables. Se requiere que los créditos incobrables sean "manifiestamente" así. Para lo cual los artículos 8 inciso 4) de la ley y 9 inciso g) de su Reglamento, fijan pautas y requisitos, sobre todo en cuanto a la demostración de las gestiones cobratorias infructuosas. Aspectos no demostrados en la especie y que son motivo suficiente para denegar el reclamo sobre el particular y mantener lo resuelto por la Administración. 6.- Honorarios correspondientes al señor Fernando de Tezanos. El perito así como la parte interesada se refieren a la existencia de cheques para justificar esa erogación, mas no se cumple con la obligación de aportar los comprobantes que respalden los asientos registrados, todo de conformidad con los artículos 21 párrafo 3 de la Ley y 10 inciso b) de su Reglamento, por lo que el reclamo resulta improcedente. VI.- Con base en lo considerado, debe rechazarse la excepción de falta de derecho y sine actione agit comprensiva de ésta e invocada por la representación del Estado con respecto de los ajustes concedidos para declarar nula la resolución impugnada en relación con ellos e improcedente la demanda en cuanto a los extremos denegados por estar ajustados a derecho. Numerales 59.1 b), 61 -1 y 2, 62 inciso a) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. VII.- Costas. De conformidad con el ordinal 98 inciso c) de la ley citada el Tribunal estima que este asunto debe resolverse sin especial condenatoria en costas."

4.- El representante del Estado formuló recurso de casación en el que manifestó: "El presente recurso se establece con fundamento en los artículos 7 inciso c); 70 y 83 inciso 10) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en relación con los numerales 900, 900, 902 inciso b); 904 incisos a) y c); 909; 910 y 920 del Código de Procedimientos Civiles y tiene por objeto que se anule la referida sentencia en cuanto rechaza la excepción de falta de derecho y sine actione agit comprensiva de la anterior y declara con lugar la demanda parcialmente en cuanto al extremo que acoge, anulando la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo número 101 de las 12 horas del 18 de agosto de 1987 en cuanto rechazó como deducibles del impuesto de la renta correspondiente al período fiscal de 1982 las siguientes partidas; mantenimiento de vehículos; treinta y cuatro mil ciento dos colones con setenta y cinco céntimos; combustible; cuatro mil doscientos treinta y siete colones; gastos de representación; trece mil trescientos colones; viáticos locales; veintitrés mil ciento setenta y seis

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

colones con cincuenta céntimos; viáticos del extranjero; cuarenta y cuatro mil ciento setenta y seis colones con cincuenta céntimos. Cabe mencionar que el presente recurso de casación se interpone dentro del término concedido por esta Sala en resolución número 25 de las nueve horas siete minutos del nueve de marzo del presente año, notificada a esta representación el día 26 de marzo y en aplicación del beneficio procesal que otorga el numeral 23 de la Ley Orgánica de esta Procuraduría General de la República. Para los efectos de una mejor exposición y aclaración y claridad de los motivos en que se basa el presente recurso de casación, se analizará por separado cada una de las partidas acogidas por la sentencia que se impugna como deducibles del Impuesto sobre la renta para el período fiscal 1982 a favor de la empresa Celco de Costa Rica S.A. tal y como sigue: I) Mantenimiento de vehículos: La sentencia que aquí se casa admite como deducible del impuesto de la renta el gasto en que incurrió la empresa actora para el mantenimiento de aquellos vehículos particulares que los empleados ponen al servicio de la empresa y que queda cubierto mediante sumas fijas mensuales giradas a dichos empleados y funcionarios. Al fallar así se viola, por aplicación indebida, el artículo 8, inciso 1) de la Ley del impuesto sobre la renta, porque tales gastos no son necesarios para producir la renta bruta de la empresa sino que más bien son gastos de índole personal y como tales no son deducibles como partidas de la renta bruta. También se viola, por falta de aplicación, el artículo 10 inciso a) del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, al fallar la sentencia que se discute que tales gastos de mantenimiento de vehículos sean deducibles de la renta cuando en realidad y en debida aplicación del inciso 1) del artículo 10 del Reglamento citado la obtención de remuneraciones fijas por la ejecución del trabajo personal en relación de dependencia no origina gastos deducibles. Así entonces pido a esta Honorable Sala casar el fallo impugnado en cuanto a este extremo por las violaciones de fondo de la ley aplicable al caso. 2) Combustible: La sentencia impugnada también admitió como partida deducible de la renta bruta de la empresa los gastos relativos a la compra de combustible para los vehículos particulares de los empleados puestos al servicio de la compañía. También se viola así, por aplicación indebida, el inciso 1) del artículo 8 de la Ley del impuesto sobre la renta porque tales gastos tampoco conllevan a la producción de la renta para la empresa sino que más bien son gastos personales y como tales no deducibles de la renta bruta porque no son necesarios para producir ingresos gravables o para conservar su fuente productora. 3) Gastos de representación y viáticos locales y extranjeros: También sobre estos extremos la sentencia que se cuestiona acogió como partidas deducibles de la renta bruta los montos relacionados

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

con gastos de representación, viáticos nacionales o locales y viáticos extranjeros. Al fallar así, también se violó, por indebida aplicación, el inciso 1) del artículo 8 de la Ley del impuesto sobre la renta ya que tales erogaciones no llevan realmente a la producción de la renta gravable por lo que bajo ningún concepto pueden ser asumidas como gastos deducibles porque no son necesarios para producir ingresos gravables o bien para conservar su fuente productora. Por todas las razones antes expuestas pido a esta Honorable Sala casar la sentencia recurrida por las violaciones de fondo alegadas y en su lugar se resuelva, acogiendo las excepciones de falta de derecho y de sine actione agit interpuestas por el Estado, que no le asiste derecho a la em (sic) actora a deducir del impuesto sobre la renta correspondiente al período fiscal de 1982 las partidas correspondientes a mantenimiento de vehículos; combustible, gastos de representación y viáticos locales y del extranjero, en los montos ya indicados supra siendo por tanto válida y ajustada a derecho la resolución número 101 de las 12 horas del 18 de agosto de 1986 en cuanto denegó la procedencia de tales deducciones. En caso de no acceder a esta recurso, pido no se condene en costas a mi representado."

5.- En los procedimientos se han observado las prescripciones legales. Se dicta esta sentencia fuera del plazo de ley, pero dentro del concedido por la Corte Plena.

Redacta el Magistrado Picado Odio; y

CONSIDERANDO:

I.- El Estado formula recurso de casación por cuanto el Tribunal de instancia anuló la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que rechazaba como gastos deducibles de la renta bruta, correspondientes al período fiscal 82, los siguientes renglones: 1) mantenimiento de vehículos: ₡ 34.102.75; 2) Combustible: ₡ 4.237.00; 3) Gastos de representación: ₡ 13.300.00; 4) Viáticos locales: ₡ 23.176.50 y 5) viáticos del extranjero: ₡ 44.176.50. El casacionista estima el gasto "para el mantenimiento de aquellos vehículos particulares que los empleados ponen al servicio de la empresa y que queda cubierto mediante sumas fijas mensuales giradas a dichos empleados y funcionarios", como no necesarios para producir la renta bruta de la empresa. Por el contrario, lo reputa como erogación de índole personal y por tanto no deducible. En consecuencia, a su juicio, los juzgadores de instancia quebrantaron, por aplicación indebida, los ordinales 8,

inciso 1) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 10 inciso a) del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, este último en cuanto las "remuneraciones fijas por la ejecución del trabajo personal en relación de dependencia no origina gastos deducibles". En lo tocante a los rubros por combustibles "para los vehículos particulares de los empleados puestos al servicio de la compañía", gastos de representación, viáticos locales y extranjeros, considera el recurrente, vulnerado el artículo 8 inciso 1) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por no ser necesarios para generar ingresos gravables o conservar su fuente productora.

II.- Los juzgadores de instancia al considerar lo referente a gastos efectuados por concepto de combustibles, mantenimiento de vehículos, viáticos y gastos de representación, los tuvo por acreditados en autos. Sobre el particular, se observa que el Estado no hace reparo alguno; sea, no alega violación indirecta por error de hecho o de derecho que, de acuerdo con la rigurosa técnica de casación, constituye la vía para desvirtuar esos hechos. Por consiguiente, de la plataforma fáctica que ellos configuran debe partir toda consideración en el presente fallo. Si el recurrente -como ocurre en la especie- no alega más que violación directa, a ella tiene que circunscribirse esta Sala en su análisis, limitándose al aspecto de valoración jurídica. Al efecto, de acuerdo con lo dicho supra, deberá partir de los hechos que el A-quo tuvo por demostrados, pues estos -se repite- no han sido combatidos por el casacionista.

III.- Como quedó apuntado en el Considerando I, el representante del Estado al impugnar la admisión del gasto relativo a mantenimiento de vehículos, como deducible de la renta bruta, acordado por el Tribunal Superior, lo reputa como no necesario para producir la renta. Por el contrario, lo considera una erogación de índole personal y por ende, no deducible. En consecuencia, atribuye a los juzgadores de instancia quebranto, por aplicación indebida, de los artículos 8, inciso 1) de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 10 inciso a) del Reglamento respectivo. Tocante a los otros gastos mencionados, alega también que no son necesarios para generar ingresos gravables o conservar su fuente productora. Al respecto, invoca como violado el susodicho artículo 8 inciso 1) de la Ley en referencia. En relación, estima la Sala, se da, en todos y cada uno de los gastos cuestionados, su correlación imprescindible con ingresos gravables de la empresa. En lo concerniente a los gastos de representación, debidamente verificados en autos como pagos efectuados a los

ejecutivos, en el ejercicio de sus funciones, obviamente constituyen erogaciones encaminadas a procurar o incrementar las ganancias de la empresa, sobre las cuales incidirá el impuesto. La labor de tales colaboradores, en una empresa mercantil, ha de concebirse siempre, directa o indirectamente, relacionada con ese objetivo. Lo mismo cabe decir en torno a los viáticos, como sumas reconocidas tanto a ejecutivos cuanto a cualquier otro empleado, cuya labor lo ameritare. En lo referente a los otros gastos por mantenimiento de vehículos y combustibles, opera en la especie una modalidad especial, en cuya virtud la empresa, en vez de proveerse de vehículos para la realización de sus actividades como tal, opta por servirse de los de sus empleados, mediante acuerdo con ellos sobre el particular. Naturalmente, los gastos que ello implica los asume la empresa por cuanto conducen a la percepción de ingresos. Con arreglo a lo dicho, todas las erogaciones relacionadas se enmarcan dentro de las prescripciones contenidas en los artículos 8, inciso 1) de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 8 de su Reglamento, de conformidad con los cuales, los gastos deducibles, pagados o causados durante el período fiscal correspondiente, deben ser necesarios para producir la renta o conservar su fuente productora. Por consiguiente, al conceptuar el Tribunal Superior los gastos comentados, como deducibles de la renta bruta, lo hizo de conformidad con las disposiciones legales que rigen la materia, por lo cual no incurrió en los quebrantos alegados.

IV.- De acuerdo con las razones que anteceden, es de rigor desestimar el recurso, con las costas a cargo de quien lo estableció.

POR TANTO:

Declárase sin lugar el recurso. Son sus costas a cargo del promovente.

b) Concepto de Gasto Deducible.

[SALA PRIMERA]²

Extracto de la sentencia

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

Resolución 053-F-91.TRI

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.- San José, a las catorce horas veinte minutos del diecisiete de abril de mil novecientos noventa y uno.

"III.- El concepto de renta puede extraerse de su diferenciación con el de capital. Sobre este punto existen dos corrientes: 1°) Renta-producto: concibe al capital como toda riqueza corporal o incorporal y durable, capaz de producir una utilidad a su titular, en tanto renta es la utilidad o la riqueza nueva lograda del capital; 2°) Renta-incremento patrimonial: concibe la renta en un sentido amplio, que incluyendo no solo los ingresos periódicos, sino también los ocasionales; conforme a esta corriente la renta resulta de la diferencia entre dos situaciones patrimoniales correspondientes a dos momentos diferentes. La mayoría de los sistemas jurídicos se han inclinado o han evolucionado, por razones de justicia tributaria, hacia el concepto de renta incremento patrimonial. La legislación tributaria costarricense sigue esta última tendencia pues entiende que la renta producida es la diferencia entre renta bruta y las deducciones y exenciones fijadas por ley. Se grava la renta producida en un período fiscal que va del 1° de octubre al 30 de setiembre, suponiendo a ésta como una riqueza nueva, un incremento patrimonial experimentado por una persona física o jurídica. Sobre el particular el artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, número 7092, señala: "Se establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas. El hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas en el párrafo anterior, es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense. También este impuesto grava los ingresos continuos o eventuales, de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas domiciliadas en el país, y cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado en esta ley... se entenderá por rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley". El artículo 5° ibid define así la renta bruta: "conjunto de los ingresos o beneficios percibidos en el período del impuesto por el sujeto pasivo... La renta bruta de las personas domiciliadas en el país está formada por el total de los ingresos o beneficios percibidos o devengados durante el período fiscal, provenientes de cualquier fuente costarricense,

de la explotación o negocio de bienes inmuebles, de la colocación de capitales -sean depósitos, valores u otros- o de las actividades empresariales. También forma parte de la renta bruta cualquier incremento del patrimonio que no tenga su justificación en ingresos debidamente registrados y declarados...". La renta bruta es un concepto diferente al de renta neta, pues esta última resulta ser la imponible (art. 14 Ley de Impuesto sobre la Renta), y se obtiene deduciendo de la primera los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes permitidos por la ley, previstos en el artículo 8° de la Ley del Impuesto sobre la Renta y caracterizados por ser necesarios para producir los ingresos gravables (arts. 8 ibid y 11 Reglamento Ley Impuesto sobre la Renta). Estos gastos son deducibles en la medida en que han sido necesarios y pertinentes para producir, mantener y conservar los ingresos gravables. De esta manera se excluyen como erogaciones o gastos deducibles aquellos que no respondan al propósito de originar rentas, sino a cualquier otra finalidad."

c) *Análisis del régimen de exoneración tributaria*

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO]³

Extracto de la sentencia:

No. 24-2007.

TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. SEGUNDO CIRCUITO JUDICIAL DE SAN JOSE. Goicoechea, a las diez horas treinta minutos del veintiocho de mayo del dos mil siete.

"III .- DEL OBJETO DE LA DEMANDA.- Pretende el personero de la empresa actora que en sentencia se declare como renta no gravable las ganancias de capital obtenidas con la venta forzosa de la flotilla vehicular de su empresa dispuestos para el alquiler de turistas (nacionales y extranjeros), y con tal propósito, solicita dejar sin efecto los actos dictados por la Administración Tributaria que no avalaron su criterio interpretativo. Su alegato lo sustenta en la imposibilidad de aplicar el párrafo tercero del inciso f) del artículo 8 de la Ley del Impuesto de la Renta , que grava las diferencias obtenidas en las ventas de activos sujetos a

depreciación, por los siguientes motivos: a.) que dicha disposición perdió sentido desde la reforma introducida por la Ley de Justicia Tributaria, número 8114, del cuatro de julio del dos mil uno, en atención a que antes se preveía una autorización (acto administrativo individual) de parte de la Administración Tributaria respecto de las depreciaciones especiales, de manera que únicamente son gravables aquellas diferencias de capital que resultaren de tales supuestos, no así, respecto de las operaciones autoliquidadas, sustentadas en una norma reglamentaria, en las que por definición, no hay acto administrativo autorizativo de depreciación. De manera que, al eliminarse esa autorización, la norma perdió sentido; b.) que de acuerdo con la directriz de la Dirección General de Tributación DG-12-2000, la ganancia de capital es gravable únicamente la que se genera por la materialización de la venta o enajenación de activos, y en esta hipótesis no se da el supuesto de la materialización, ya que la ganancia es aparente, en atención a que dicho monto debe ser inmediatamente destinado a la renovación de la flotilla; de manera que, bien puede afirmarse que si no hay reinversión, sí habría ganancia de capital que gravar; c.) que la venta de estos activos no se constituye en actividad habitual, y al tenor de lo dispuesto en el inciso d) del artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la que está excluida de la renta bruta es la ganancia de capital obtenida con la venta de bienes muebles o inmuebles; lo que evidencia que no se hace una interpretación integral de estas disposiciones que lleva a concluir que la enajenación de activos depreciables son gravables solo si se trata de una actividad habitual, de manera que la ganancia o pérdida de capital en estos supuestos necesariamente debe de excluirse del cálculo de la base imponible, ya sea como renta bruta o gasto deducible; d.) dicha enajenación se origina en un mandato legal (artículo 7 de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, número 6990), con lo que pierde el carácter volitivo y ánimo de lucro, elemento esencial para generar renta, en tanto no puede tenerse como una enajenación típica de activos depreciables. Una interpretación diferente conllevaría gravar los recursos que son necesarios para mantener la fuente generadora de la renta, que se obtiene de los activos que la componen; y con ello, se desvirtúa el destino de esa ganancia. Además alega la infracción del principio de legalidad tributaria, al pretender incluir en la base imponible del impuesto sobre la renta rubros no previstos en la norma legal, obviándose el requisito de la habitualidad e ignora el régimen jurídico especial de cambio de la flotilla -que lo distingue la simple enajenación de bienes depreciables-, así como el régimen de incentivos que el legislador dispuso a favor de la empresa turística, los cuales, deben de aplicarse e interpretarse conforme

a las reglas del derecho común, y no restrictivo, como ha estimado la jurisprudencia nacional. En virtud de la Ley 6990 se reconoce una depreciación especial (que el actor califica como acelerada) de los autos dispuestos al alquiler de turistas (nacionales y extranjeros), y se obliga al cambio de la flotilla vehicular cada tres años, con lo cual, si se grava la venta se vaciaría de contenido el incentivo; debiéndose, en consecuencia, determinar con fundamento en el espíritu y finalidad de la ley. Alega que cuando la letra de la ley es insuficiente para adecuarla a su espíritu, es necesario extender la letra para comprender su contenido, lo cual, no supone la integración analógica, porque no hay laguna ni vacío normativo. Por último, invoca la inconstitucionalidad del Anexo II del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que fija unos únicos porcentajes de depreciación y de años de vida útil, que son necesarios para el cálculo de los gastos de depreciación y de la ganancia gravable. A continuación se analiza este alegato, por cuanto su eventual pertinencia conllevaría a la suspensión del procedimiento, ya sea por la existencia de una acción de inconstitucionalidad o la formulación de la correspondiente consulta de constitucionalidad (artículos 81 párrafo segundo y 102 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional).

IV.- DE LOS ALEGATOS DE LA REPRESENTACIÓN DEL ESTADO.- Se opone la representación del Estado a la demanda formulada bajo la consideración de que la actora no logró combatir los argumentos de la Administración Tributaria de manera que hiciera posible suponer la existencia de un derecho de acción, y a tal efecto señala: a.) que la disposición del inciso f) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que grava las ganancias o pérdidas de las ventas de activos sujetos a depreciación siempre ha estado redactado de manera plural, con lo cual la imposición ha estado presente desde sus orígenes; de manera que la interpretación gramatical o de contexto que permite deducir la sujeción al gravamen del impuesto sobre la renta de las ganancias de capital objetadas no logra ser desvirtuada por la supuesta "vacancia" normativa alegada por la actora en su beneficio; b.) que en efecto, la actividad de alquiler de vehículos para turistas (nacionales y extranjeros) está sujeta a un régimen especial de incentivos y beneficios de carácter fiscal, conforme lo prevé la Ley 6990, se trata de beneficios que otorga el ICT por medio de un contrato turístico aprobado por la Comisión Reguladora de Turismo, y es en ese convenio que se definen los beneficios, derechos y obligaciones, conforme a la ley, según lo señaló la Sala Constitucional en su sentencia número 1830-99; c.) que no es violatorio del principio de legalidad tributaria que en vía reglamentaria se establezcan los porcentajes de depreciación acelerada de los vehículos dispuestos a alquiler para turismo,

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

según se indicó en la sentencia constitucional número 4844-99, por tratarse de un asunto absolutamente técnico, y por ello, susceptible de ser regulado por la Administración ; fijación que en tal virtud, se encuentra sujeta al control de legalidad, residenciado en la jurisdicción ordinaria (contenciosa-administrativa); d.) que el régimen de incentivos tributarios debe ser interpretado de manera restrictiva (según la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia), y en tal virtud, así debe ser analizado el régimen de beneficios fiscales de las empresas de alquiler de autos. Es así como de la normativa legal que los regula, únicamente se establece la exoneración del cincuenta por ciento todo tipo de tasa y sobretasa para la importación o compra de los vehículos, así como la depreciación acelerada -fijada en un plazo de tres años- en atención a la obligación de renovar la flotilla en ese período, previa cancelación de los impuestos correspondientes a la fecha del traspaso. Con lo cual, no forma parte del beneficio fiscal que se reconoce a este tipo de actividad, la exoneración o exclusión del incremento del capital producto de la venta de los autos de la empresa dedicados a alquiler para turismo; no obstante que dicha venta se origine en el cumplimiento de un mandato legal y convencional, por cuanto no existe norma que excluya este capital del impuesto en cuestión -lo cual es un asunto reservado a la discrecionalidad del legislador en el ejercicio de la potestad tributaria otorgada por mandato constitucional-, ni tampoco se puede tratar como venta especial; ni tampoco es de trascendencia la inexistencia de "habitualidad". Nótese que se trata de un incremento de capital, y en tal virtud se adecúa al concepto de renta-producto dispuesto en el artículo primero de la Ley 7092. Es en atención a la utilización que se hace de estos vehículos que legislador dispuso una depreciación acelerada de su valor, en el plazo de tres años, que se contabiliza en cada período como deducción de su valor (activo); e.) que no demuestra la infracción del principio de la realidad económica, al no acreditar que la aplicación de este gravamen sea ruinoso para la empresa, teniéndose en cuenta que, tales empresas gozan de una exoneración del cincuenta por ciento en la importación o compra local de tales vehículos, y los costos de la operación pueden ser trasladados a través de la tarifa a sus clientes, con lo que puede recuperar la inversión del cambio de la flotilla; y, f.) que es improcedente la interpretación armónica que hace la actora de los incisos d) del artículo 6 y f) del artículo 8, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta , porque no responde a la realidad que regulan las normas, que son diversos, y por ello es contraria a la lógica y la ciencia (artículo 16 de la Ley General de la Administración Pública). En cuanto al alegato de inconstitucionalidad, advierte

que es improcedente hacerlo en esta vía, pero no obstante lo anterior, advierte que el actor no se opone a la existencia de la depreciación acelerada, sino a la omisión de previsión de otros porcentajes, lo cual se traduce en la exigencia -por su consideración- de una nueva regulación, conforme a su criterio. Por ello no se está en presencia de un problema de atipicidad de legislativa, sino de una interpretación que pretende invertir el proceso de formación de la ley tributaria,

para dar lugar al reconocimiento de una exención tributaria. Al tenor de las anteriores consideraciones, considera que la interpretación y aplicación de la normativa aplicable al caso vertido por la Administración Tributaria -por el que no avaló el criterio de la actora- es conforme a derecho, por lo que no se da la acusada infracción del principio de legalidad. V.- DEL ALEGATO DE INCONSTITUCIONALIDAD.- Como parte de sus alegatos para sustentar la demanda formulada, la empresa actora alega la inconstitucionalidad del Anexo II del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta , en tanto establece unos únicos porcentajes de depreciación y años de vida útil de los vehículos de alquiler , la cual está establecida en un un plazo de tres años, conforme a lo dispuesto en los artículos 7 incido d) de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, y 16 del Decreto Ejecutivo número 25.147-H-TUR, y que resulta de aplicación, tanto para el cálculo de la depreciación de esos bienes, como para realizar el cálculo de la ganancia de capital gravable, conforme a lo dispuesto en el artículo 8 inciso f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El fundamento de esta inconstitucionalidad está residenciado en la infracción de los siguientes principios constitucionales: a.) el principio de capacidad económica , por omisión, al no haber fijado y calculado una depreciación basada en el criterio establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta , que lo hace sobre la base del desgaste, obsolescencia o deterioro real del bien, siendo que en este caso, únicamente se limita al cumplimiento de una obligación legal que exige el cambio de la flotilla cada tres años; b.) el principio de igualdad , porque alega que a otros contribuyentes se les grava la ganancia de capital por la venta de activos fijos depreciables; y c.) el principio de legalidad , al contradecir el Reglamento a la ley , que únicamente atiende al criterio de la depreciación del bien. Resulta advertir que conforme a la competencia constitucionalmente asignada a la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia está residenciada en esa sede la competencia para " declarar, por mayoría absoluta de sus miembros, la inconstitucionalidad de las normas de cualquier naturaleza y de los actos sujetos al Derecho Público " (artículos 10); en virtud de lo cual, el alegato de inconstitucionalidad que se hace en esta jurisdicción

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

(contencioso-administrativa) es a todas luces improcedente. Asimismo, estima este Tribunal que no resulta procedente la formulación de una consulta judicial de constitucionalidad ante la Sala Constitucional -conforme lo faculta el artículo 102 de la Ley que rige esa Jurisdicción-, en atención a que el objeto del alegato no resulta de aplicación en este proceso, requisito de admisibilidad para su procedencia (entre otras, se pueden consultar las sentencias de la Sala Constitucional 1617-97, 3328.98, 4136-99, 6325-99, 2005-8949, 2005-10378, 2005-10602, 2005-14285, 2006-6325). En este sentido es que bien puede afirmarse que dicha impugnación no se constituye en medio razonable de amparar el derecho o interés que se considera infringido en este proceso tributario (también requisito de admisibilidad ante una eventual acción de inconstitucionalidad, al tenor de lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 75 de la Ley que rige la Jurisdicción Constitucional), por cuanto el objeto de la litis de esta demanda lo es la determinación de si la actora -en su condición de empresa sujeta al régimen de beneficios de la actividad turística- está o no exceptuada del pago del impuesto de la renta respecto del incremento de capital -según información de los libros contables- producto de la venta de los vehículos dispuestos para alquiler para el turismo, teniéndose en cuenta que tales bienes están sujetos a una depreciación que el actor califica como acelerada y que el cambio de dicha flotilla lo es por mandato legal (artículo 7 de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico); sobre la base de dos argumentos fundamentales: que no se está en el supuesto de renta imponible en atención a que el impuesto de utilidades está residenciado en el concepto renta-producto (artículo primero de la Ley 7092); y que existe una exoneración tributaria reconocible a su favor, contenida de manera implícita en la ley, a través de una interpretación extensiva y analógica de los beneficios tributarios establecidos para la actividad que desarrolla (alquiler de vehículos para el turismo). Es así como en forma insistente, alega que el objeto de la demanda es la correcta interpretación jurídica de la normativa, que permita concluir la no gravación de las ganancias de capital que deriven de un mandato legal y una depreciación autorizada en norma reglamentaria. (folios 132 a 136 del expediente judicial). Nótese en este sentido, que ni en el procedimiento administrativo que da origen a los actos administrativos impugnados, ni en esta demanda se está determinando el monto de lo que corresponde gravar, si es que se estima la sujeción al tributo en cuestión; y es lo cierto que el anexo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta lo que hace es establecer la cuota de depreciación y los años de los vehículos de alquiler, criterio que es requerido, como bien lo

asevera el actor, para la determinación del monto del tributo, en tanto permite fijar el valor de esos vehículos, primero en relación con la depreciación, y posteriormente, para calcular el aumento de capital de su venta, que es objeto de gravamen; lo cual se reitera, no es objeto de discusión en este proceso. Asimismo, el alegato de inconstitucionalidad que se hace resulta contrapuesto a los intereses que dan sustento a esta demanda, en los que la actora ha pretendido el reconocimiento del derecho a la no gravación de la diferencia del valor del vehículo obtenido con la venta, mientras que el alegato de inconstitucionalidad parte del supuesto de que ese ingreso es gravable, sólo que debería serlo de otra manera, asunto que en todo caso, está residenciado a la discrecionalidad del legislador.

VI.- DE LAS REGLAS DE INTERPRETACIÓN EN LA MATERIA TRIBUTARIA.- En atención a que la objeto de la litis se circunscribe a determinar si es o no correcta la interpretación que hace la Administración Tributaria de los artículos 6 inciso d) y 8 inciso f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta , en relación con el artículo 7 de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico y su Reglamento, resulta de importancia, antes de su análisis, referirnos a las reglas de la interpretación en materia tributaria. Cabe advertir que por interpretación se entiende la " Acción o efecto de interpretar; esto es, declaración, explicación o aclaración del sentido de una cosa o de un texto incompleto, oscuro o dudoso. De las leyes . La aclaración fundada de una ley y del espíritu de las normas legales, para conocer su verdadero sentido y determinar su alcance o eficacia general o en un caso particular. " Cabanellas de las Cuevas, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental . Editorial Heliasta, Décimo Tercera Edición. Buenos Aires , Argentina , 1998, p.210.)

De manera que se trata de la actividad de carácter cognoscitiva que tiene como objeto averiguar el sentido de la norma jurídica, y que resulta necesaria para su aplicación. Se han desarrollado diversas teorías de interpretación en esta rama del derecho, tales como la estricta o literal , que tienen a las normas tributarias como odiosas o restrictivas de la libertad individual, que se sustenta en el principio in dubio contra Fiscum (considerada como paralela del in dubio pro reo , propia del Derecho Penal); la restrictiva de las normas de exención , que defiende una interpretación favorable al fisco al reputar como excepcionales o singulares las disposiciones que establecen exenciones o beneficios fiscales; la económica , que toma en consideración la realidad económica que norma, por lo que valora la finalidad, contenido económico y la evolución de las circunstancias, con lo cual, permite entender que aún cuando no se empleen términos jurídicos para describir ciertas operaciones, su calificación se hace atendiendo al contenido económico de las

mismas, prescindiendo de la forma jurídica (contenido en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios); y la funcional, que sostiene la necesidad de analizar el fenómeno financiero integrando el momento jurídico con el económico, el político y el sociológico; de manera que tiene especial relevancia el principio de la capacidad económica. (Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Editorial Civitas. Décima Edición. Madrid. España. 2000. pp. 88 a 91). Esta situación es regulada en nuestro ordenamiento jurídico tributario, propiamente del artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, con fundamento en el cual, esta actividad se informa con " todos los métodos admitidos por el Derecho Común. " Ello presupone que son aplicables los métodos interpretativos dispuestos en el Código Civil, concretamente en los artículos 9 -la jurisprudencia vinculante-, 10 -método literal-, 11-ratio legis-, 12 -analogía- y 14 -carácter supletorio-, que se nutren de la interpretación histórica, la lógica, la gramatical y la sistemática, métodos todos que tienen como finalidad última desentrañar la voluntad del legislador. (En igual sentido, puede consultarse la sentencia número 428-2006, de las catorce horas del veintisiete de octubre del dos mil seis, de la Sala Tercera del Tribunal Contencioso Administrativo.) Sin embargo, cabe advertir que, aún cuando en forma general es posible realizar una interpretación integrativa e inclusive analógica en la materia tributaria, a fin de llenar vacíos normativos, es lo cierto que el propio artículo 6 del Código Tributario es claro en señalar que dicho método no es aplicable

en el ejercicio de la potestad tributaria propia del Estado en dos supuestos concretos: ni para imponer un tributo ni tampoco para reconocer una exoneración, por cuanto es materia que está reservada a la ley formal y material, conforme al artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, y que desarrolla el artículo 5 del citado Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en virtud de lo cual, es al legislador a quien compete no sólo la definición del tributo como tal y de todos sus elementos esenciales, sino también de los supuestos de no sujeción y de exoneración. Ello quiere decir que es la norma legal la que define si una actividad o utilidad está o no sujeta a un gravamen, sin que se pueda -por aplicación extensiva de la disposición- diferenciar donde la norma no lo hace ni abarcar supuestos no determinados específicamente en la norma. (En igual similar puede consultarse la sentencia número 428-2006, de las catorce horas del veintisiete de octubre del dos mil seis, de la Sala Tercera del Tribunal Contencioso Administrativo.) Es sobre esta base que se analizarán las argumentaciones de la actora, para lo cual, resulta importante tener claro en qué consiste el régimen de beneficios

fiscales que se reconoce a las empresas de alquiler de vehículos para el turismo; por lo que previo a ello, se requiere hacer una breve referencia de las exoneraciones tributarias. VII .- DEL RÉGIMEN DE LAS EXONERACIONES Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.- Se parte del supuesto ideal de que un sistema tributario es un conjunto coherente de tributos y figuras tributarias de diversa índole -no cualquier acumulación de las mismas-, engarzadas de tal manera que la coherencia e interrelación que existe entre ellas sea un vínculo lógico. El objetivo principal de cualquier sistema tributario es el contributivo, sea, el allegar fondos al Estado para el financiamiento de sus gastos, sin que por tal motivo se obvien los fines parafiscales. Precisamente es en atención a sus fines, que un sistema tributario ideal debería reunir unas determinadas características, las cuales están estrechamente relacionadas con el sistema de Estado que se adopte, motivo por el cual, el mismo debe responder a la concepción ideológica de la forma en que está conformado el Estado, que en nuestro caso lo está como Estado Social y Democrático de Derecho, al tenor de la conjunción de los artículos 1º, 50 y 74 de nuestra Carta Fundamental. Por tal motivo, los beneficios o incentivos fiscales se deben tener -en nuestro ordenamiento jurídico-constitucional- como el otorgamiento de aquellas medidas fiscales que tienen un gran contenido de promoción o estímulo de la actividad productiva, empresarial o de índole cultural, en algunos supuestos, y otros será de carácter proteccionista, en atención al reconocimiento de un mínimo patrimonial exento del pago del tributo o de pago de gastos familiares (para la satisfacción de fines propios del contribuyente que se consideran básicos para garantizar la subsistencia personal y de la familia), o por tratarse de actividades no lucrativas o de carácter social (salud pública o tutela ambiental); todo lo anterior, dentro de la potestad que se reconoce al Estado costarricense de intervenir y regular la economía o para sufragar costos sociales y de interés social, lo cual tiene su sustento en los principios constitucionales de solidaridad y justicia social, de manera que se haga efectivo el enunciado dispuesto en el párrafo primero del artículo 50 de la Constitución Política que establece como obligación del Estado " procurar el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza. " VIII.- ANOTACIONES BÁSICAS ACERCA DE LAS EXONERACIONES TRIBUTARIAS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO COSTARRICENSE.- De conformidad con la doctrina, la exoneración (o exención tributaria) consiste en una técnica tributaria que puede tener uno de los dos siguientes efectos jurídicos fundamentales: o impide el nacimiento de la obligación tributaria -exención total-,

o reduce la cuantía del tributo exención parcial, a través de bonificaciones o deducciones-, " por ciertos actos, hechos o negocios, o a ciertos sujetos pasivos, al cumplirse un presupuesto de hecho descrito en la norma que, de no existir, implicaría la no excepción del gravamen " (MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. Técnicas desgravatorias y deber de contribuir . Mc.Graw Hill/Interamericana de España. Madrid . España. 1999. p. 1.) Así, se consideran exenciones todas aquellas normas tributarias que afectan, o el elemento subjetivo u objetivo del hecho imponible, o los elementos de cuantificación del tributo, sea, en la base imponible (deducciones y reducciones) o en el tipo de gravamen. Sin embargo, en nuestro ordenamiento jurídico, al tenor de lo dispuesto en el artículo 61 del Código de Normas y Procedimientos Tributarias, la figura tributaria de la exoneración está conceptualizada de la siguiente manera: " Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria "; con lo cual, se supone que se da el cumplimiento del hecho imponible previsto en la norma legal, pero que no resulta vinculante en atención a la excusa o dispensa de su vinculatoriedad, que otra norma del mismo rango reconoce en supuestos claramente determinados. Nótese que para su operatividad se parte del respeto del principio de reserva legal que rige la materia tributaria , que deriva del artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política , es que la determinación de las exoneraciones, reducciones o beneficios tributarios está reservado a la ley (formal y material), como lo desarrollan los artículos 5 inciso b) y 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lo que implica que se requiere para su aprobación, seguirse el procedimiento establecido, tanto en el artículo 124 de la Constitución , como del Reglamento de la Asamblea. El fundamento de la reserva legal de la norma exonerativa lo constituye el hecho de que la exoneración se constituye en una verdadera excepción a la obligación general de contribuir con los fondos públicos, y por ende, de los principios de generalidad e igualdad tributaria. Es así como la ley que establece exoneraciones tributarias debe reunir las siguientes condiciones, según previsión expresa del artículo 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios: especificar las condiciones y los requisitos fijados para otorgarlas; los beneficiarios (sujetos a quienes se otorga) [exención subjetiva]; las mercancías u objetos sobre las que recaen (es más apropiado indicar el hecho imponible sobre el que se otorgan) [exención objetiva]; los tributos sobre los que recae; el ámbito de su cobertura, si es total o parcial; el elemento temporal, sea, el plazo por el que se reconocen, con la indicación de si al final o en el transcurso de dicho período, se pueden liberalizar las mercancías o si deben liquidar los impuestos, si pueden autorizar el traspaso a tercero y bajo qué

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

condiciones. Asimismo, al tenor del artículo 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, las exoneraciones tienen un límite de aplicación fundamental, en tanto únicamente se aplican respecto de los tributos ya establecidos en el ordenamiento jurídico, motivo por el que no puede disponerse una exención abierta e incierta a futuro, por tributos que no han adquirido vigencia, ni siquiera han sido pensados por el legislador. Así, en virtud de tal disposición legal. " Límite de aplicación: Aunque haya disposición expresa de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos con posterioridad a su creación. " Cabe advertir que el otorgamiento de una exención tributaria genera derecho subjetivo de su disfrute en el período fiscal correspondiente, si se adapta a los términos previstos en la ley que la establece; pero ello no implica que genere per se un derecho a su reconocimiento en el futuro, toda vez que el legislador está facultado para modificar, e inclusive, revocar las exenciones previamente reconocidas (como lo consideró la Sala Constitucional en sentencias número 1341-93, 4844-94 y 2000-4261), obviamente, mediante ley al efecto, como lo prevé el artículo 64 del Código Tributario: " Vigencia.- La exención, aún cuando fuera concedida en función de determinadas condiciones de hecho, puede ser derogada o modificada por ley posterior, sin responsabilidad para el Estado ";

lo anterior, sin perjuicio de los derechos adquiridos o situaciones jurídicas consolidadas al tenor de las normas tributarias, al tenor del principio de irretroactividad de la ley, que deriva del artículo 34 de nuestra Carta Fundamental. Por ello no resulta adecuado hablar de un derecho a no pagar determinado tributo, o a satisfacerlo en una cantidad inferior de la que corresponde pagarla a otros contribuyentes, dado que se trata de que la obligación tributaria está exenta (o exonerada para un caso en particular) o surge con un monto más reducido, de conformidad a la forma en que está prevista en la norma tributaria (hecho imponible); circunstancia que ha hecho que la mayoría de la doctrina concluya en que " (L)a exención no constituye un derecho subjetivo, sino una situación objetiva, configuradora del tributo. " (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. La exención tributaria , Editorial. Colex, Madrid , 1990. p. 84.) Es en este sentido que no puede alegarse la existencia de un derecho adquirido a disfrutar de una exoneración, por cuanto, en virtud de la potestad tributaria reconocida a la Asamblea Legislativa (artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política) ésta puede derogarla en cualquier momento, tal y como lo consideró la Sala Constitucional en sentencia número 5282-94. " Si en un momento determinado y bajo

ciertos presupuestos, la Ley exonera del pago de impuestos a los vehículos de los funcionarios del servicio exterior, ello no otorga a los beneficiarios, que fueron nombrados bajo esas condiciones, una exención indefinida en el espacio y el tiempo, ni un derecho adquirido o una situación jurídica consolidada a su favor, en el sentido de que aquéllas no puedan ser modificadas nunca jamás, puesto que esto implicaría crear una limitación a la potestad impositiva del Estado (creando una inmunidad indefinida), que no contempla la propia Constitución Política. Las exenciones, no obstante, fueron concedidas en función de determinadas condiciones valoradas en su momento por el legislador, y pueden ser derogadas o modificadas por una ley posterior, aún cuando se trate, como en este caso, de los vehículos de los funcionarios del servicio exterior. Tal proceder no resulta arbitrario por sí solo, sino que aparece como una respuesta a las necesidades fiscales del país y en el entendido de que su aplicación lo será hacia el futuro, es decir, que surtirá efectos a partir de su vigencia. " (En igual sentido, entre otras, se pueden consultar las sentencias de la Sala Constitucional número 1378-94, 5611-94, y 4199-94.) No obstante debe aclararse que sí genera un derecho subjetivo el reconocimiento de la exención respecto de los sujetos pasivos o hechos que la ley haya establecido previamente por parte de la Administración, con lo cual, una omisión o desconocimiento de parte de las autoridades correspondientes implicaría una afectación a un principio general de derecho, el de la seguridad jurídica, en relación con un principio constitucional, el de la irretroactividad de la ley (consagrado en el artículo 34).

IX.- DEL RÉGIMEN DE INCENTIVOS Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS DE LA EMPRESA ACTORA EN SU CONDICIÓN DE EMPRESA TURÍSTICA DEDICADA AL ALQUILER DE VEHÍCULOS PARA EL TURISMO.- Como bien lo indica la representación del Estado, el régimen de incentivos se sustenta en la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, número 6990, del quince de julio de mil novecientos ochenta y cinco, que declaró de interés público la industria del turismo (artículo primero), que comprende las actividades que se desarrollan en servicios de hotelería, transporte aéreo de turistas internacional y nacional, transporte acuático de turistas, turismo receptivo de agencias de viajes y arrendamiento de vehículos a turistas extranjeros y nacionales (artículo 2). Estos incentivos los concede el Instituto Costarricense de Turismo (ICT), a través de un contrato turístico, previa aprobación de la comisión reguladora de turismo (artículo 3), para lo que requiere la calificación de la actividad como turística (artículos 2 del Reglamento que regula el arrendamiento de vehículos a turistas nacionales y extranjeros, Decreto Ejecutivo número 25.148-TUR-H, del veintidós de abril de mil novecientos noventa y seis y 15 del

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

Reglamento de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, Decreto Ejecutivo número 24.863-H- TUR, del cinco de diciembre de mil novecientos noventa y seis). En este convenio se determinan los derechos, exenciones y obligaciones de la empresa que se sujeta al régimen, sobre la base de la normativa legal -como lo indicó la Sala Constitucional en su sentencia número 1830-99-. Propiamente en relación con la actividad de la empresa actora (arrendamiento de vehículos a turistas extranjeros y nacionales), el artículo 7 inciso d) dispone únicamente la siguiente exoneración: " Exonérese el cincuenta por ciento (50 %) del monto total resultante de aplicar los impuestos vigentes que afecten la importación de los vehículos automotores destinados exclusivamente a arrendarlos a los turistas. " (En igual sentido el artículo 15 del Reglamento que regula el arrendamiento de vehículos a turistas nacionales y extranjeros, Decreto Ejecutivo número 25.148-TUR-H.) Ahora bien, en esa misma disposición legal, se establecen una serie de condicionamientos de la actividad para el disfrute de esta exoneración : a.) autorización del ICT para circular (licencia) de los vehículos que se compran y destinan a la actividad, así como la debida identificación de éstos con placas y calcamonías especiales emitidas por la Dirección General de Transporte Automotor del Ministerio de Obras Públicas y Transportes; b.) en atención a la utilización que se hace de estos autos, el legislador dispuso la obligación del cambio de flotilla cada tres años, con lo cual, se estableció una depreciación especial de los vehículos, que fijó en tres años, plazo que cuenta a partir de la efectiva inscripción en el Registro Público de la Propiedad , como lo precisa el artículo 16 del del Reglamento que regula el arrendamiento de vehículos a turistas nacionales y extranjeros, Decreto Ejecutivo número 25.148-TUR-H; c.) la sujeción a la regulación del ICT de las tarifas y el servicio; d.) la cancelación de los impuestos y sobretasas correspondientes para efectuar el traspaso de estos bienes exonerados a terceros que no gocen de esta exoneración, como se regula con idéntico contenido en el artículo 17 del del Reglamento que regula el arrendamiento de vehículos a turistas nacionales y extranjeros, Decreto Ejecutivo número 25.148-TUR-H; y e.) el uso indebido -no autorizado de estos vehículos- conlleva a la cancelación automática de la licencia y patente comercial de operación, así como de la exoneración del impuesto no cubierto, y se le impone una multa equivalente a diez veces el monto exonerado. Ha quedado acreditado en los autos que la empresa actora suscribió un contrato turístico con el Estado, en el que precisamente se detallaron, las exoneraciones y deducciones que se le reconocieron, y los condicionamientos para su disfrute, entre los que destaca el cambio de la flotilla cada tres años y la

cancelación de los impuestos correspondientes con base en su valor a la fecha de la transferencia, según el registro en los libros contables, como se consignó en la cláusula tercera del contrato. En virtud de lo anterior, es que, por no haberlo establecido así la normativa legal que regula la materia, ni tampoco por haberse pactado en el contrato turístico suscrito entre la actora y el ICT no resulta posible entender como parte de los incentivos tributarios concedidos, la no gravación de las ganancias de capital obtenidas con las ventas de los vehículos dedicados a la actividad turística de alquiler para el turismo, ya que contrario a lo argumentado por la gestionante, tanto en la ley (y normas reglamentarias que la desarrollan) como en el contrato expresamente se consigna que cualquier traspaso de esos activos a personas (físicas o jurídicas) que no estén sujetos a este régimen de incentivos, deben cancelar todos los tributos y sobretasas correspondientes, entre ellos, obviamente, el correspondiente al impuesto sobre la renta, que se repite, no está excepcionado, cuyo monto se determinará conforme al porcentaje de depreciación especial -por haber sido establecido en un plazo fijo (tres años) en una ley-, que la norma reglamentaria especifica. Resulta ajena a esta discusión si este gravamen vacía o no el contenido de los incentivos fiscales y exoneración establecida en la Ley de Incentivos para Desarrollo Turístico, número 6990, por cuanto excede la competencia de este Tribunal, al residenciarse en un deber-ser, que es más propio de hacerse en el seno de la Asamblea Legislativa, por cuanto comporta una extensión del contenido de la ley, de manera que ello impide al intérprete del derecho (Administración Tributaria y ahora Tribunal Jurisdiccional) su reconocimiento, por no estar expresamente prevista en la ley.

X.- DE LOS SUPUESTOS EN QUE SE SUSTENTA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- Al tenor de lo dispuesto en el artículo primero de la Ley número 7092, de veinticuatro de marzo de mil novecientos ochenta y ocho, el impuesto sobre la renta grava las "utilidades" que las personas físicas y jurídicas obtengan de actividades lucrativas, con lo cual, más que un término jurídico es de carácter económico, que para su mejor comprensión debemos entender referido al incremento patrimonial que se da en período fiscal obtenida a través del desarrollo de una actividad, y que comprende todos los elementos productores de renta, la que ha sido entendida como "... la riqueza de carácter dinámico... es un flujo de riqueza que se genera en un período determinado, de modo que es necesario comparar el estado del patrimonio al inicio del período de su estado final, para captar así el volumen de flujo de riqueza que se generó en dicho

arco temporal ." (Torrealba Navas, Adrián. La imposición sobre la renta en Costa Rica . Investigaciones Jurídicas S.A. San José ,

Costa Rica . 2003, p. 45.)

Por ello este concepto ha sido equiparado al concepto de renta-producto , " teoría de la fuente ", " renta ingreso " o " teoría patrimonial o de la acumulación ", esto es, a las rentas, ingresos y beneficios de fuente costarricense que se originen en el trabajo, el capital y el patrimonio. En virtud de lo anterior, quedan excluidas de la aplicación del impuesto las ganancias de capital o patrimoniales, entendidas éstas como las diferencias en el valor de determinados elementos de patrimonio que son consecuencia de factores como la evolución de los precios en el mercado, la realización de obras públicas o las incorporaciones patrimoniales -por ejemplo, los premios en juegos, loterías, receptor de donación o herencia, etc.-. De manera que, al tenor de la anterior definición, pareciera que en principio las ganancias de capital no están sujetas al impuesto de la renta; pero no resulta hacer esa afirmación en sentido absoluto, por cuanto -como bien lo señala la propia empresa accionante- las mismas sí son objeto gravable de este impuesto , en determinadas circunstancias conforme a lo dispuesto en la Ley que rige este tributo, esto es, cuando pueda considerarse que la ganancia es obtenida de fuente productora o por los factores productivos lo que se da cuando la misma se origina en la enajenación de bienes previamente adquiridos , supuesto en el que, "... la ganancia de capital es normalmente la diferencia entre el precio de venta y el costo de adquisición del bien (con posibles ajustes de devaluación), al menos las mejoras introducidas por el contribuyente ;..." (Directriz de la Dirección General de Tributación, número 12-2000.) En virtud de lo anterior, está sujeta al pago del impuesto de la renta la ganancia de capital en dos supuestos: a.) la obtenida de la enajenación que se constituya en actividad habitual del contribuyente , en la forma prevista en el artículo 6 inciso d) de la Ley 7092, en el que se indica que no integra el ingreso bruto: " d.) Las ganancias de capital obtenidos en virtud de traspasos de bienes muebles e inmuebles, a cualquier título, siempre que los ingresos de aquellos no constituyan una actividad habitual, en cuyo caso se deberá tributar de acuerdo con las normas generales de la ley. " (El subrayado no es del original.) El último supuesto es precisamente el que se da en el comercio, en tanto implica el ejercicio de una actividad que realiza el contribuyente en forma constante (habitualidad) y que, en tal condición es la fuente productora de las rentas, y por ello sujeta al tributo -del impuesto sobre la renta-, circunstancia que impide que el régimen jurídico de los bienes que se venden no están sujetos a los gastos de depreciación; y b.) la que se genere de

las ventas de activos sujetos a depreciación, circunstancia que es regulada en el párrafo tercero del inciso f) del artículo 8 de la Ley de referencia en los siguientes términos: " En todos los casos, cuando el contribuyente enajene bienes tangibles, sujetos a depreciación, por cualquier título, y por un valor diferente del que les corresponda a la fecha de la transacción, de acuerdo con la amortización autorizada, tal diferencia se incluirá como ingreso gravable o pérdida deducible, según corresponda, en el período en el que se realice la operación. " De manera que, sin distinción del título que origine la enajenación -que en este caso, puede ser la distinción que intenta hacer la gestionante respecto a si lo es en cumplimiento de un mandato legal o en el ejercicio libre de la actividad comercial, como decisión económica y de gestión propia de la empresa- está sujeto al impuesto de la renta la ganancia que se obtenga de la venta de activos sujetos a depreciación, en tanto se enajenen a un precio superior al valor registrado en los libros. Cabe advertir que el mecanismo de las depreciaciones de los activos -dispuesto en el ordenamiento tributario- permite al contribuyente deducir del impuesto de la renta el costo de adquisición de los bienes que se requieren para generar la renta, con lo cual, conforme a los porcentajes establecidos por la reglamentación correspondiente en cada período fiscal se deduce ese costo. Se debe insistir que en el caso concreto de los vehículos para alquiler se está ante una depreciación especial en razón de que la misma fue determinada por el propio legislador, concretamente en el artículo 7 de la Ley número 6990, que en todos los supuestos lo fijó en el plazo de tres años, sin atender a una obsolescencia o deterioro de cada auto en particular. En los demás supuestos, como lo señala la sociedad actora, ese porcentaje es establecido por la Administración, ya sea a través de una disposición reglamentaria -supuesto avalado por la jurisprudencia constitucional que en sentencia número 4844-99 señaló que era materia propia de la Administración por tratarse de un asunto absolutamente técnico, motivo por el que no infringe el principio de reserva legal en la materia tributaria- o con una " autorización particular ", que es lo que se conoce como una depreciación acelerada, en atención a que rompe los límites porcentuales establecidos en las regulaciones generales. Así, la venta de este tipo de bienes y el incremento patrimonial que ello genera deben considerarse como parte de las rentas empresariales, precisamente por su ligamen a la actividad empresarial, por cuanto es lo cierto que el cambio de la flotilla vehicular se constituye en una consecuencia directa de la actividad habitual a la que se dedican estas empresas (alquiler de vehículos), además de que dichos activos se adquirieron con una exoneración del cincuenta por ciento en las tasas y sobretasas de su importación o compra

local, cuya venta se origina en el cumplimiento de la obligación legal de su renovación cada tres años . Por otro lado, también es indiscutible que estos activos (vehículos) son bienes tangibles productores de renta, la cual, está sujeta al pago del impuesto sobre la renta, conforme a la normativa que rige este impuesto, al no existir una exoneración dispuesta en norma legal respecto de este tipo de actividad comercial (alquiler de vehículos para turismo). Conforme a lo dicho, es claro que en todos los supuestos los ingresos percibidos con ocasión de la venta de los vehículos de alquiler -para cumplir con la obligación legal del cambio de flotilla-, siempre será tomado en cuenta a efecto de la declaración del impuesto sobre la renta , ya sea para su gravación o su deducción: el primer supuesto, cuando la misma sea acreditada como pérdida (en los términos previstos en el inciso g) del citado artículo 8 de la Ley en comentario), lo que se da si la venta se hace a un precio inferior al valor consignado en los libros; y el segundo supuesto, cuando el mismo sea acreditado por la contribuyente al momento de presentar la declaración del impuesto sobre la renta como costo de inversión , según las reglas de contabilidad, ya sea para sufragar el cincuenta por ciento de los tributos y tasas de importación o compra local para la reposición de la flotilla vehicular, o cualquier otro insumo requerido por la empresa para la generación de la renta, conforme lo prevé el inciso a) del mismo artículo 8; supuesto que es obvio que está residenciado en el manejo operativo de la empresa. Es lo cierto que este tipo de empresas tienen un beneficio fiscal establecido por mandato legal -la exoneración del cincuenta por ciento en todo impuesto y tasa en la importación o compra a nivel local de vehículos para destinarlos a alquiler del turismo de nacionales y extranjeros-, que responde a una política de incentivo del sector turístico en nuestro país, sin que por ello pueda intentar extenderse ese beneficio para conceder un lucro a éstas a costa del incentivo, por cuanto ello implicaría la pervención de la figura exonerativa. Por último, al tenor de las anteriores consideraciones queda en evidencia que en el caso que motiva este proceso, resulta ajena a la discusión la determinación de si esa utilidad o incremento patrimonial es producto de una actividad habitual o es ocasional, o si lo es en cumplimiento de un mandato legal o en el libre ejercicio de un acto mercantil o de comercio, por cuanto no es un elemento determinado en el hecho imponible, conforme al artículo primero y párrafo tercero del inciso f) del artículo 8 de la Ley 7092. XI .- DE LA APLICACIÓN DEL ARTICULO 8 INCISO F) DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN ESTUDIO.- Interesa hacer referencia al contenido del inciso f) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta , por cuanto la actora alega que la misma perdió sentido con ocasión de la reforma

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

introducida a la norma al tenor de la Ley de Justicia Tributaria, número 7535, del diez de agosto de mil novecientos noventa y cinco. En efecto, constata este Tribunal que esta disposición ha sufrido una serie de modificaciones, que se indican a continuación. A saber, su texto inicial, dado por la Ley 7092, del veinticuatro de marzo de mil novecientos ochenta y ocho decía: " Las depreciaciones para compensar el desgaste, deterioro u obsolescencia económica, funcional o tecnológica de los bienes tangibles productores de rentas gravadas que sean propiedad del contribuyente , así como la depreciación de las mejoras con carácter permanente o de las revaluaciones, conforme se establece para este caso en el inciso b) del artículo 6. No se admitirá depreciación del valor de la tierra. En el reglamento se determinarán los porcentajes máximos de depreciación que prudencialmente puedan hacerse por este concepto, o los años de vida útil de los bienes, tomando en consideración su naturaleza y la actividad económica en la cual son utilizados.

La Administración Tributaria deberá reconocer depreciaciones especiales en casos debidamente justificados por el contribuyente. Asimismo, se faculta a la Administración Tributaria para que conceda depreciaciones aceleradas sobre activos nuevos adquiridos por las empresas dedicadas a actividades que coadyuvan a promover el desarrollo económico y social del empleo de mano de obra nacional y no se vaya a causar perjuicio a las empresas establecidas. En todo caso, cuando el contribuyente enajene bienes tangibles sujetos a depreciación a cualquier título, por un valor diferente al que les corresponda a la fecha de transacción, de acuerdo con la amortización autorizada, según corresponda, en el período en que se realice dicha operación. El valor de la patente de inversión propiedad del contribuyente podrá amortizarse con base en el tiempo de su vigencia. Sobre los bienes semovientes -específicamente el ganado dedicado a la leche y la carne-, así como sobre determinados cultivos, podrán concederse depreciaciones o amortizaciones conforme se establezca en el reglamento de esta ley. En el caso de los cultivos que de conformidad con su ciclo de eficiencia productiva no puedan catalogarse como permanentes, a juicio de la Administración Tributaria , aquellos podrán ser amortizados en un número de años que tenga relación directa con su ciclo productivo. " (El resaltado no es del original.) Mediante Ley número 7097 , del dieciocho de agosto de mil novecientos ochenta y ocho, en el párrafo quinto del inciso f) del artículo 8, se reemplazó la palabra " inversión " por " invención "; y en el último párrafo, se reemplazó la frase " a la carne " por la palabra " cría ". Mediante la Ley de Justicia Tributaria, número

7535, del diez de agosto de mil novecientos noventa y cinco , el texto del numeral comentado queda redactado de la siguiente manera: " Las depreciaciones para compensar el desgaste, el deterioro o la obsolescencia económica, funcional o tecnológica de los bienes tangibles productores de rentas gravadas, propiedad del contribuyente , así como la depreciación de las mejoras con carácter permanente o las revaluaciones, conforme se establece para este caso en el inciso b) del artículo sexto. No se admitirá depreciación del valor de la tierra. En el Reglamento se determinarán los porcentajes máximos que prudencialmente puedan fijarse por concepto de depreciación a los años de vida útil de los bienes; se tomará en consideración la naturaleza de los bienes y la actividad económica en la cual estos son utilizados. En todos los casos, cuando el contribuyente enajene bienes tangibles sujetos a depreciación, por cualquier título, y por un valor diferente del que les corresponda a la fecha de transacción, de acuerdo con la amortización autorizada, tal diferencia se incluirá como ingreso gravable o pérdida deducible, según corresponda, en el periodo en el que se realice la operación. El valor de la patente de invención propiedad del contribuyente, podrá amortizarse con base en el tiempo de su vigencia. Cuando se trate de bienes semovientes -específicamente el ganado dedicado a la leche y cría-, así como de determinados cultivos podrán concederse depreciaciones o amortizaciones, conforme se establezca en el Reglamento de esta Ley. Los cultivos que, por su ciclo de eficiencia productiva no puedan catalogarse como permanentes a juicio de la Administración Tributaria , podrán ser amortizados en un número de años que tenga relación directa con su ciclo reproductivo. " (El resaltado no es del original.) Y mediante Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, número 8114, del cuatro de julio del dos mil uno se modificó el párrafo primero de este numeral, el cual quedó con la siguiente redacción: " Las depreciaciones para compensar el desgaste, el deterioro o la obsolescencia económica, funcional o tecnológica de los bienes tangibles productores de rentas gravadas, propiedad del contribuyente, así como la depreciación de las mejoras con carácter permanente. La Administración Tributaria , a solicitud del contribuyente podrá aceptar métodos especiales de depreciación técnicamente aceptable, para casos debidamente justificados por el contribuyente. Asimismo, la Administración Tributaria podrá autorizar, por resolución general, métodos de depreciación acelerada sobre activos nuevos, adquiridos por empresas dedicadas a actividades económicas que requieran constante modernización tecnológica, mayor capacidad instalada de producción y procesos de reconversión productiva, a efecto de mantener y fortalecer sus ventajas competitivas . " (El resaltado no es del original.) Al

tenor de los diferentes textos de la norma en referencia, queda en evidencia que resulta inútil la distinción que pretende hacer la actora respecto si la depreciación del activo es originada en un acto autorizatorio y concreto de la Administración Tributaria (depreciación acelerada) o si la misma se determina conforme a los porcentajes establecidos en la reglamentación correspondiente, por cuanto, desde un inicio y sin distingo alguno del origen de la forma en que se fijara la depreciación, se gravó la ganancia derivada de activos depreciables. Además, se advierte que aún cuando al tenor de la Ley 7535 se eliminó la posibilidad de que la Administración Tributaria autorizara depreciaciones especiales, la misma se volvió a permitir, con la reforma introducida con la Ley 8114, motivo por el cual, para el período fiscal en que se hizo la consulta tributaria que originó este proceso -dos mil dos- estaba vigente esa opción. Y respecto de este sistema, es importante considerar que cuando funcionan ambos (la depreciación acelerada y la fijada en norma reglamentaria), es la Administración Tributaria la que en todos los supuestos fija - con criterio técnico- el porcentaje y año de depreciación, ya sea a través de un acto concreto e individualizado o en forma general, a través de una regulación reglamentaria. Sin embargo, se insiste que la depreciación de los vehículos de alquiler para turismo está fijada en la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, número 6990, en el inciso d) del artículo 7, y es la norma reglamentaria la que determina el porcentaje de depreciación, por lo que se está ante una depreciación especial; con lo cual -en la forma en que está regulada la depreciación de los vehículos de alquiler- no se daría el supuesto de una depreciación acelerada, sea, la autorizada por acto concreto por la Administración Tributaria, se repite, por cuanto la misma ya está determinada por mandato legal, en un plazo general de tres años.

XII.- DE LA CONFORMIDAD CON EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS IMPUGNADOS.- Es con fundamento en las anteriores consideraciones que este Tribunal constata la conformidad con el ordenamiento jurídico de los actos administrativos impugnados, sea, el Oficio DGT-170-03 de catorce de enero del dos mil tres, dictado por la Dirección General de Tributación, confirmado por la resolución AU-01-R-0036-3 de las doce horas del doce de agosto del dos mil tres de ese mismo órgano de la Administración Tributaria, y la resolución 180-2005, de las diez horas quince minutos del veintiocho de abril del dos mil cinco del Tribunal Fiscal Administrativo, en la que se rechazó el criterio esgrimido por la empresa consultante - Trejos e Hidalgo, S.A. fusionada en la sociedad ANC Car Rental, S.A., aquí actora- de que las

ganancias de capital obtenidas con ocasión de venta de los vehículos dispuestos al alquiler de turismo (de nacionales y extranjeros) está exento del gravamen del impuesto sobre la renta. En todos estos actos se motivó el rechazo en las siguientes consideraciones: en atención al concepto de renta (renta-producto), la posibilidad de gravar la ganancia de capital en determinados supuestos, entre ellos, las obtenidas con ocasión de la enajenación de activos sujetos a depreciación; la imposibilidad de aplicar, en estos casos el criterio de la habitualidad; y la imposibilidad de reconocer o acreditar una excepción al gravamen por no estar dispuesta, para estos casos, en una norma de carácter legal, supuestos en los que no procede la aplicación analógica. Es así como en la resolución AU-01-R-0036-3, la Dirección General de Tributación concluye la existencia de una ganancia gravable al reunir todos los requisitos legales establecidos en citado inciso f) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta : " I.- los bienes deben ser depreciables, aspecto que se da en el referido caso, pues la depreciación de esos vehículos es de tres años; II.- deben tratarse de bienes tangibles, en ese caso, los vehículos existen y son palpables; III.- y se debe dar una diferencia entre el valor registrado en libros de los bienes y su valor de realización, que para el caso de análisis, por tratarse de una diferencia positiva, es gravable. Por lo que no es de recibo lo manifestado por el reclamante, acerca de la falta de habitualidad. " Por su parte, el Tribunal Fiscal Administrativo evidencia que los supuestos regulados en los artículos 6 inciso d) y 8 inciso f) de la Ley del Impuesto de la Renta son diversos que en modo alguno pueden ser aplicados e interpretados en la forma pretendida por la actora, esto es, no puede alegarse la aplicación de la falta de habitualidad en la venta de los activos sujetos a depreciación para sostener su no gravación; " ... el artículo 6 inciso d) in fine, de la Ley de impuesto sobre la renta, como se dijo, sujeta al impuesto sobre la renta los ingresos obtenidos por la diferencia entre el valor de adquisición y el de venta de bienes pertenecientes al patrimonio del contribuyente, siempre y cuando ello constituya una actividad habitual, a efecto de armonizar su sujeción con el criterio de 'renta-producto' y paralelamente significa que tales bienes, en estas condiciones, forman parte de su inventario como bienes finales destinados a la venta que por ende no pueden ser objeto de depreciación, dado que para que este último gasto se pueda reconocer, se requiere que se trate de bienes que, por su utilización para la producción de bienes o para la prestación de servicios, sufren un gasto, deterioro o devienen obsoletos, con respecto al proceso productivo, para el cual son utilizados, por el transcurso del tiempo, es decir, 'la depreciación tiene por finalidad reconocer

el desgaste de los bienes corporales usados en la actividad productora de renta, que sean depreciables conforme a la ley y a la técnica contable, para su conservación, en tanto y cuanto participan en la actividad productora de renta' (Alfonso Bernal, Juan y otros. Teoría del Impuesto sobre la Renta . Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Santa Fé de Bogotá. Colombia . 1995. p.185 .) Por último cabe advertir que una interpretación diversa a la sostenida por la Administración Tributaria y este Tribunal sería violatoria del artículo 16 de la Ley General de la Administración Pública , por cuanto la misma está sustentada en criterios técnicos y lógicos, que denotan que sólo pueden ser objeto de depreciación los bienes utilizados para la producción de bienes o para la prestación de los servicios, lo que impide aplicar el criterio de la habitualidad -establecido en otra disposición para otro supuesto-, así como la imposibilidad de reconocer -por interpretación extensiva- una condición diferenciada (de venta especial) al motivarse dicha enajenación en el cumplimiento de una norma legal, por cuanto no resulta posible distinguir donde la norma no lo hace ni extender el contenido de los beneficios fiscales establecidos por ley a las empresas de alquiler de vehículos para el turismo (de nacionales y extranjeros). Es lo cierto que tales criterios condicionan la decisión adoptada, tanto en la vía administrativa como en la jurisdiccional. "

d) Se atiende solicitud de autorización especial para el reconocimiento de viáticos a fiscales del Ministerio Público en investigación en el exterior.

[CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPUBLICA]⁴

19 de setiembre, 2007

FOE-SAF-0354

Doctor

Guillermo Constenla Umaña

Presidente Ejecutivo

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

INSTITUTO NACIONAL DE SEGUROS

Estimado señor:

Asunto: Se atiende solicitud de autorización especial para el reconocimiento de viáticos a fiscales del Ministerio Público en investigación en el exterior.

Me refiero a su gestión PE-2007-1910 del 16 de agosto del presente año, mediante la cual, con base en el numeral 53° del "Reglamento de gastos de viaje y de transportes para funcionarios públicos" (Reglamento de Viáticos) emitido por esta Contraloría General de la República, solicita la autorización de este órgano contralor para que ese Instituto Nacional de Seguros sufrague los gastos de viaje de varios fiscales del Ministerio Público a los Estados Unidos de América, en lo referente a viáticos, transporte y gastos de estancia, con el fin de "recabar información relacionada con el pago de reaseguros a proveedores en el extranjero que pueden ser constitutivos de ilícitos penales." Se indica en su oficio, que para la solicitud se cumple a cabalidad con los incisos a, b, c, d y e del numeral citado, así como el interés de ese Instituto de poder llevar a término dicha causa.

Sobre este particular, ya esta Contraloría por oficio Nro. FOE-IP-334 (9511) del 11 de julio de 2006, dirigido al mismo consultante, había otorgado la autorización especial que ahora nuevamente se pide.

Se dispuso en esa oportunidad en lo conducente:

"En principio en virtud del numeral 2° los funcionarios que resultarían cubiertos son aquellos que formen parte de la propia administración, aspecto que resulta ampliado de conformidad con lo establecido por el numeral 4°, que señala las excepciones a tal regla, señalando dentro de tales situaciones, en el inciso d), la posibilidad para cubrir gastos de funcionarios públicos que prestan sus servicios en beneficio de un ente distinto del que paga su salario, para lo cual es requerido un convenio previo al respecto, y que implique la cesión de tales funcionarios.

En tal sentido, la situación sometida a conocimiento de esta Contraloría General efectivamente resulta ser un caso especial, toda vez que la cobertura de gastos de viaje de funcionarios públicos de otra institución estatal no resulta considerada específicamente en el texto del Reglamento de marras, por lo que su consideración corresponde efectivamente a una solicitud de

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

autorización especial en los términos del numeral 53° del Reglamento:

Artículo 53°.-Autorizaciones especiales. Las situaciones excepcionales que se presenten, podrán someterse a consideración del Contralor o Subcontralor Generales de la República, con el propósito de que ellos acuerden dar o no autorizaciones especiales sobre cualquier aspecto no contemplado en este Reglamento, si tales situaciones cumplen con los siguientes requisitos: / a) Que la solicitud se haga previamente a la realización del viaje./ b) Que la actividad sujeta a autorización no contravenga el orden jurídico vigente. c) Que la realización de la actividad sea conveniente al interés público. /d) Que se trate de una situación que ocurre en forma esporádica o imprevista/ e) Que la solicitud sea hecha a instancia de la autoridad superior del ente público respectivo."

En el asunto sub examine, según se indica, la solicitud se ha realizado de forma previa a la realización del viaje de los fiscales; es una situación esporádica, en el tanto no es usual el planteamiento hecho -incluso la petición anterior se dio hace más de un año-. Además, la petición es realizada por el ente superior del Instituto Nacional de Seguros y, como se indicó anteriormente, dicha solicitud se fundamenta en la necesidad de que los funcionarios del Ministerio Público recaben información pertinente en relación con la investigación en proceso relativa al tema del pago de reaseguros a proveedores en el extranjero. Por su parte de conformidad con la legislación vigente, principalmente, el numeral 29° de la Ley Orgánica del Ministerio Público¹, No. 7442 de 25 de octubre de 1994, la petición en análisis no contraviene el ordenamiento jurídico vigente.

A partir de lo expuesto y del antecedente referido, se procede a otorgar la autorización solicitada para el presente caso, señalando que el ejercicio de las competencias de las entidades que participan de la gestión, los gastos que resulten efectivamente cubiertos, los aspectos referentes a la liquidación y demás factores vinculados a este tipo de trámite, deben realizarse de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente y son de facultad y observancia exclusiva y obligatoria de la Administración, sin perjuicio del control posterior a cargo de esta Contraloría General.

Atentamente,

Lic. Federico Castro Páez

Gerente de Área

e) Kilometraje en viajes en el interior del país, caso de área metropolitana

[CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA]⁵

8 de noviembre, 2007

FOE-SAF-0434

Licenciado

Carlos Rodríguez Gómez

Auditor Interno

BN Valores, Puesto de Bolsa S.A.

FAX: 258-9737

Estimado señor:

Asunto: Consultas varias sobre viáticos.

En atención a oficio AI-83-2007 del 25 de octubre de 2007, por el cual nos formulan una serie de consultas sobre la aplicación del Reglamento de Gastos de Viaje y de Transporte para Funcionarios Públicos, emitido por esta Contraloría General, procedemos a contestar en el orden en que se nos consulta:

Viajes en el interior del país.

A. Kilometraje

Este aparte de su consulta, se refiere a la aplicación de la figura del pago de kilometraje, en relación con la aplicación del Reglamento de Gastos de Viaje y de Transporte para Funcionarios

Públicos emitido por este Órgano contralor. De acuerdo con el artículo 131 inciso 1) del Reglamento a la Ley de la Contratación Administrativa¹, cada administración puede elegir² la figura del arrendamiento de vehículos, cumpliendo los requisitos ahí establecidos, es decir, es una decisión propia de cada administración activa, en cuyo caso, deberá emitir la reglamentación interna propia, dentro de la cual, pueden regularse los puntos consultados, sin que sea aplicable el artículo 16 reglamentario, salvo que cada administración activa remita al perímetro ahí establecido para el reconocimiento del gasto por kilometraje o se acoja en forma motivada a la excepción del numeral 17 ídem, en cuyo caso las situaciones deberán quedar reguladas por la entidad respectiva de forma previa, formal y general. Esa misma discrecionalidad sería aplicable para su consulta sobre la escogencia de medios de transporte alternativos, todo ello, a valoración de cada administración, teniendo presente los ya indicados elementos que deberá tener el acto administrativo, en cuanto a que su emisión sea previa, formal y general.

B. Hospedaje dentro del país.

Las tarifas para el alojamiento interno establecidas en el artículo 18 del Reglamento de Viáticos, son las máximas que se pueden pagar por el servicio de hospedaje en que incurran aquellos sujetos beneficiarios de la aplicación de dicho Reglamento. Para aquellos casos en que la tarifa fuera mayor, la Administración sólo debe otorgarle al funcionario esa suma, corriendo el exceso por cuenta del funcionario. 3

Ahora bien, conforme al artículo 28 ídem, la Administración puede contratar -siguiendo los procedimientos de la Ley de Contratación Administrativa ordinarios- el servicio de hospedaje, en cuyo caso, no sería de aplicación el mencionado Reglamento ni las tarifas contenidas en el mismo.

Viajes al exterior del país.

A. Pago de hospedaje.

1. Participación y patrocinio en eventos internacionales bursátiles.

Según se respondió anteriormente, cuando la administración activa recurre a las formas usuales de contratación reguladas por la Ley de la Contratación Administrativa, no es de aplicación el reiterado Reglamento de viáticos de esta Contraloría, por lo cual se reitera la respuesta I.B., en el sentido de que la administración puede contratar dichas actividades bajo el marco de la Ley de Contratación Administrativa y su Reglamento.

Ante consultas similares en cuanto a la potestad de la administración activa de contratar servicios en el exterior, esta Contraloría ha dicho, tratándose de la contratación del servicio de alquiler de vehículos:

“La respuesta a este punto quedó implícita en los párrafos anteriores. No obstante, valga la oportunidad para aclarar que, si bien el gasto atribuible a la contratación del servicio de alquiler de vehículos en el exterior no corresponde a un gasto de viaje, dado que el Reglamento de Viáticos no contempla tal posibilidad, la eventual contratación de dicho servicio debe ampararse en las disposiciones de la Ley de Contratación Administrativa y su Reglamento, particularmente en el artículo 2, inciso f) de la citada Ley, mediante el cual se excluye de los procedimientos concursales a “las contrataciones que se realicen para la construcción, la instalación o la provisión de oficinas o servicios en el exterior”, siempre y cuando los procedimientos para llevar a cabo dichas contrataciones cumplan con los principios consagrados en la Ley y su Reglamento. Así las cosas, es claro que el eventual gasto que se dé por concepto de alquiler de vehículos en el exterior no puede ser cargado a subpartidas relativas a gastos de viaje y la clasificación de dicho gasto debe responder a criterios técnicos sobre el particular.”⁴

2. Reuniones con clientes internacionales / Gastos de representación.

a. Nos remitimos a las dos últimas respuestas.

b. Corolario de lo anterior, aquellos servicios que la administración activa no contrate, deben ser cubiertos por las regulaciones del Reglamento de viáticos, en cuyo caso, se aplicaría el artículo 35 del mismo tocante al desglose de las tarifas. Huelga acotar, que en ese particular, son de acatamiento obligatorio todas las normas del Reglamento que sean atinentes, respecto a la liquidación de gastos, horarios de los servicios de alimentación, comprobantes, y demás formalidades previstas en esa normativa.

c. Sobre este particular debe tenerse presente que la figura de los gastos de representación se tutela en el artículo 49 del Reglamento de viáticos, pero para los funcionarios enlistados taxativamente por dicho numeral, no siendo de aplicación para los empleados del área de ventas señalados en la consulta.

3. Participación en capacitaciones.

Reiteramos lo externado supra, acerca de la discrecionalidad de la administración activa para utilizar las formas de contratación administrativa y los procedimientos establecidos en la Ley de Contratación Administrativa, en los términos y principios del numeral 28 del reglamento de reiterada cita.

4. Participación en pasantías.

Las tarifas de viáticos establecidas en el artículo 34 del Reglamento, así como el desglose para los casos en que se amerite (artículo 35), están reguladas sin considerar relaciones de cercanía del hotel con el evento o del tamaño de la ciudad. Así, respecto a su consulta sobre la viabilidad de "... tramitar el pago de hospedaje aunque se sobrepase la tarifa establecida, fundamentado en que el hotel está ubicado cerca de la empresa en la que estaría realizando la pasantía", no tiene ningún asidero legal ni reglamentario y la tarifa que se estipule es invariable y no se afecta por las circunstancias expuestas en su consulta, por lo cual, no es de recibo el pago de la diferencia entre la tarifa establecida en el Reglamento y el monto de la tarifa de un hotel más cercano al evento pero que resulte más oneroso.

En iguales términos, debe contestarse su otra consulta, tocante a

la relación entre la tarifa del hotel y la cercanía o lejanía de la actividad y el transporte interno. Sin embargo, conviene llamar la atención sobre la regulación que establece artículo 32 del Reglamento de viáticos, el cual es enfático en señalar como pauta de interpretación para el reconocimiento o no del gasto por traslado interno, que se deben (no es potestativo o discrecional) emplear los medios que resulten más económicos.

Reglamentación de gastos de viáticos y kilometrajes

Resulta discrecional para ese BN Valores Puesto de Bolsa S.A., contar con reglamentos internos de gastos de viáticos y kilometraje, dado que no existe un impedimento legal, de manera que correspondería a una decisión discrecional de la administración activa. De ser tomada esa decisión, de conformidad con el precitado artículo 131 inciso 1) del Reglamento a la Ley de la Contratación Administrativa, si se requiere una aprobación de parte de esta Contraloría para la temática de kilometraje, no así en lo que a materia de viáticos se refiere. Sin embargo -en lo que respectaría a viáticos-, la normativa que eventualmente se emita, debe resultar conforme sustancialmente con las disposiciones del Reglamento de Viáticos emitido por esta Contraloría. A mayor abundamiento, en este particular, es oportuno citar, que mediante el oficio No. OJ-198-2001 de 20 de diciembre de 2001 de la Procuraduría General de la República se analizó la controversia acerca de cuál norma debe aplicarse al existir dos normativas sobre el mismo asunto, en tal caso: 1. - Reglamento de Gastos de Viaje y de Transporte para Funcionarios Públicos. 2- Reglamento Autónomo de Servicios de la Dirección General de Migración y Extranjería. Inicialmente, a pesar de reconocer que la competencia consultiva sobre la materia sometida a consideración, corresponde a esta Contraloría General, en un afán de colaboración con la Institución consultante, el contralor de legalidad rindió el criterio mediante la Opinión Jurídica indicada, para señalar que:

Como se observa, nos encontramos ante el Reglamento General de Gastos de Viaje y de Transporte para Funcionarios Públicos, reglamento a la Ley No. No. 3462 de cita, el cual prevalece en su aplicación por orden de jerarquía a cualquier Reglamento Autónomo. .../ Si bien, el Reglamento Autónomo de esa Dirección, publicado en la Gaceta No. 88 del lunes 10 de mayo de 1993, es posterior al

Reglamento General de Gastos de Viaje y de Transporte para Funcionarios Públicos, el mismo no tiene la capacidad de abrogar o derogar lo estipulado en el artículo 10 del Reglamento General, en lo referente al término del plazo para la presentación de cuentas luego de concluida una gira. Ello es así, por cuanto, el legislador dispuso en la Ley No. 3462 ya señalada, la competencia de la Contraloría General de la República para la promulgación del Reglamento General de Gastos de Viaje, excluyéndose de esa competencia, cualquier disposición contemplada en un Reglamento Autónomo que regule lo relacionado con esa materia. Por lo tanto, en cumplimiento del principio de legalidad, el Reglamento Autónomo de esa Dirección General de Migración - de menor orden jerárquico -, al establecer en su artículo 25 inciso s) un plazo distinto y menor, no provoca la derogación de la norma general, subsistiendo en todo caso la norma que estipula el Reglamento General de Gastos de Viaje, encontrándose esa Dirección General en la obligación de desaplicar lo dispuesto en el Reglamento Autónomo con relación al plazo para liquidación de la gira, y acatar lo dispuesto en el artículo 10 del Reglamento promulgado por la Contraloría General de la República, que desarrolla la voluntad del legislador contenida en la Ley No. 3462".

De la forma expuesta se atienden los aspectos consultados y se emite la presente nota, sin perjuicio de las potestades de fiscalización posterior por esta Contraloría.

Sin otro particular, suscribe,

Atentamente,

Licda. Lizbeth Espinoza Espinoza

Gerente de Área a.i.

f) Interpretación del artículo 16º del Reglamento de Viáticos con respecto a la diferencia entre viáticos y gastos de transporte.

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

[CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA]⁶

8 de junio, 2006

FOE-IP-263

Licenciado

Marco Antonio Segura Seco

Alcalde Municipal

MUNICIPALIDAD DE ESCAZÚ

Estimado señor:

Asunto: Interpretación del artículo 16° del Reglamento de Viáticos.

Me refiero a su oficio N° DA-098-2006, de fecha 7 de marzo de 2006, mediante el cual nos consulta si la limitación establecida por el artículo 16° del Reglamento de gastos de viaje y de transporte para funcionarios públicos (Reglamento de Viáticos), para el reconocimiento gastos de viaje a los funcionarios de los entes públicos cuya sede de trabajo se ubique dentro de la jurisdicción del Área Metropolitana de San José, abarca solamente los gastos relativos a hospedaje y alimentación (desayuno, almuerzo y cena) o si también incluye los gastos de transporte o traslados. Enfatiza en su consulta que artículo 16 menciona la limitación en relación con el gasto de viaje pero no resulta claro si ese concepto (gastos de viaje) incluye los gastos de transporte.

Tal y como se menciona en el oficio DAJ-082-05, de fecha 25 de abril de 2005, del Departamento de Asuntos Jurídicos de esa Municipalidad, la materia de consulta está regulada por el Reglamento de gastos de viaje y de transporte para funcionarios públicos, el cual, -como su nombre lo indica claramente-, distingue entre lo que serían, por una parte, los "gastos de viaje" y, por otra, el "transporte"; a su vez, esa distinción está manifestada en el artículo 1 de dicho Reglamento, al establecer el ámbito de aplicación de las disposiciones que contiene ese cuerpo normativo.

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

En ese mismo sentido, el Reglamento de Viáticos es producto de la potestad reglamentaria que la Ley N° 3462 del 26 de noviembre de 1964 (Ley reguladora de los gastos de viaje y gastos por concepto de transportes para todos los funcionarios del Estado) le asignó a la Contraloría General de la República en su artículo 1°. Dicha Ley como puede apreciarse igualmente distingue en su nombre los gastos de viaje de los gastos de transporte. El artículo 1° de dicha Ley comienza diciendo: "Los gastos de transporte y viáticos de los funcionarios y empleados del Estado que, en función pública, deban viajar dentro o fuera del país, se regularán por una tarifa y un reglamento que elaborará la Contraloría General de la República, en un plazo no mayor de tres meses a partir de la vigencia de la presente ley..."; párrafo que nuevamente distingue entre gastos de transporte y viáticos. A su vez el artículo 2° establece que la tarifa se referirá únicamente a los gastos de viaje, gastos que la misma Ley identifica en el artículo 1° como viáticos, y continúa diciendo que dicha tarifa se compondrá de dos partes, una para gastos fuera del país y otra que "señalará los gastos de viaje o viáticos para el interior del país". Así las cosas, es evidente que la intención del legislador fue diferenciar entre viático o gasto de viaje y gasto de transporte, estableciendo incluso que la tarifa, -en el caso de los viajes dentro del país-, se referiría únicamente a los gastos de viaje o viático.

Por lo tanto, el Reglamento de Viáticos, al definir el concepto de viático en su artículo 2° únicamente menciona los gastos de hospedaje, alimentación y otros gastos menores de viaje en que tengan que incurrir los funcionarios públicos cuando sean desplazados transitoriamente de su centro de trabajo con el fin de cumplir con obligaciones de su cargo. Otros artículos del Reglamento supra citado en el que se distingue entre gastos de viaje o viático y transporte son los artículos 7°, 8°, 9°, 10°, 21°, 24°, 26°, 28° y 39°. En forma adicional a las tarifas de viáticos, -sean internas o externas-, el Reglamento de marras establece regulaciones para el reconocimiento de gastos de transporte y también para su uso; en ese sentido el artículo 22° regula el reconocimiento de gastos de transporte dentro del país y los artículos 32° y 45° lo que tiene que ver con transporte en y al exterior.

En conclusión, las regulaciones vigentes sobre la materia diferencian entre gasto de viaje o viático, -queriendo significar con ello los gastos de hospedaje, alimentación (desayuno, almuerzo y cena), y otros gastos menores de viaje (lavado y planchado de ropa y traslados dentro de la ciudad)-, y gastos de transporte. Por lo tanto, cuando el artículo 16° del Reglamento de Viáticos

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

establece que “no podrán cubrirse gastos de viaje a los funcionarios de los entes públicos cuya sede de trabajo esté ubicada dentro de la jurisdicción del Área Metropolitana de San José...”, resulta claro que se está hablando de viáticos (hospedaje y alimentación que son los componentes de la tarifa interna según el artículo 18º del Reglamento) en sí y no del transporte.

Entonces una primera conclusión apunta a concluir que el Reglamento de Viáticos vigente, en su artículo 2º, establece que: “Por viático debe entenderse aquella suma destinada a la atención de gastos de hospedaje, alimentación y otros gastos menores, efectivamente realizados, que los entes públicos reconocen a sus servidores cuando éstos deban desplazarse en forma transitoria de su centro de trabajo con el fin de cumplir con las obligaciones de su cargo” Tal y como puede apreciarse, el concepto de viático contenido en el Reglamento de la materia no incluye en forma expresa, dentro del mismo, los gastos relativos al transporte.

En este mismo orden de ideas, el tratamiento jurisprudencial en esta Contraloría General de esta temática ha variado con el tiempo, para lo cual conviene reseñar brevemente dicha evolución de la siguiente forma:

1) En oficio N° 000542 (99-DAJ-93) del 15 de enero de 1993, se dijo que a los gastos de viaje se les denomina “viáticos” y que viático es aquella suma que el Estado o las demás instituciones del Sector Público, reconoce a sus servidores, cuando estos deban alejarse en forma transitoria de su centro de trabajo, con el fin de cumplir con las obligaciones de su cargo, siempre y cuando dicha suma sea destinada a la atención de gastos concreto de hospedaje, alimentación, traslado y otras erogaciones menores.

2) En oficio N° 02266 (159-DEE-94) del 1 de marzo de 1994 se dijo: “El artículo 16 del Reglamento, prohíbe expresamente el pago de cualquier gasto de viaje a los funcionarios cuya sede de trabajo esté ubicada dentro de la jurisdicción del Área Metropolitana y cuando en funciones de su cargo, deba desplazarse dentro de dicha jurisdicción territorial. En consecuencia, estando el Plantel en Colima de Tibás, localidad que a su vez está ubicada dentro de aquella área se aplicaría tal prohibición, en el tanto que el funcionario se desplace dentro de ella”

3) Finalmente en el año 2003, mediante el oficio N° 13462 (DI-AA-3057) del 18 de diciembre, se concretó una nueva interpretación jurídica del tema, que no ha sido variada por este órgano

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

contralor, bajo cuya virtud el tema de su consulta quedaría contestado de la siguiente forma:

“Los gastos de transporte que permite reconocer el Reglamento de gastos de viajes y de transporte para funcionarios públicos (Reglamento de Viáticos), se refieren únicamente a aquellos originados en desplazamientos efectuados por los funcionarios, desde su sede de trabajo hacia otra localidad, en cumplimiento de funciones del cargo.../ En cuanto al alcance del artículo 16 del Reglamento de Viáticos en relación con los gastos de transporte, tal disposición está referida únicamente a gastos de alimentación (desayuno, almuerzo, cena) y hospedaje, no así a gastos de transporte; por lo tanto, los gastos por desplazamiento en cumplimiento de funciones, pueden ser reconocidos a la Administración, siempre y cuando se ajusten a las disposiciones del artículo 22 del Reglamento citado” Resaltado no es del original.

Atentamente,

Lic. Federico Castro Páez

Gerente de Área

g) Casos en que el funcionario debe hospedarse en la localidad en donde se va a efectuar el trabajo.

[CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA]⁷

8 de noviembre de 2002

DI-AA-3548

Señora

Ana Yansy Calvo Villegas

Departamento de Juntas de Educación

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

MINISTERIO DE EDUCACIÓN PÚBLICA

Estimada señora:

Asunto: Liquidación de servicio de hospedaje en gira a Ciudad Neilly.

Me refiero a su oficio de fecha 14 de octubre de 2002, mediante el cual solicita el criterio de esta Contraloría General en relación con un problema en la liquidación del servicio de hospedaje correspondiente a una gira suya a la Dirección Regional de Enseñanza de Coto Brus, ubicada en Ciudad Neilly.

Al respecto me permito informarle que el asunto que usted nos plantea es de carácter administrativo y, por lo tanto, corresponde al Ministerio de Educación Pública su atención. No obstante, en un afán de colaboración trataremos de enfatizar algunos aspectos importantes en relación con ello.

El "Reglamento de gastos de viaje y de transporte para funcionarios públicos" (Reglamento de Viáticos), en su artículo 26 establece que: "Cuando alguno o algunos de los servicios previstos en el Artículo 18° no exista en el lugar de destino, la Administración podrá autorizar al servidor a trasladarse al lugar más cercano en que se proporcionen, sujeto a la suma respectiva autorizada para este último lugar. Además, en este último caso, deberá cubrirse al funcionario el costo del transporte correspondiente o prestársele este servicio. En casos excepcionales, en que los servicios a que se refiere el artículo 18° sean de baja calidad en el lugar de destino de la gira o cuando convenga a los intereses de la Administración, esta última podrá autorizar su contratación en otro lugar. Para el reconocimiento de tales gastos, debe adjuntarse, a la liquidación, la justificación del caso, debidamente autorizada por la jefatura correspondiente." De acuerdo con la anterior disposición, es evidente que cuando se va a efectuar un trabajo en una localidad específica y el funcionario requiere pernoctar en ella, éste debe hospedarse en esa localidad, excepto que haya sido autorizado por la Administración a contratar el servicio de hospedaje en otro lugar debido a la inexistencia de servicio de hospedaje, a que dicho servicio sea de muy baja calidad o porque la Administración así lo considere conveniente.

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

Por lo tanto, resulta muy importante definir el tipo de trabajo que el servidor va a realizar y el lugar o lugares en donde lo debe llevar a cabo, ya que dependiendo de ello así será la localidad en que se autorice al funcionario a pernoctar. Así por ejemplo, si el trabajo se va a llevar a cabo en Ciudad Neilly, al servidor le corresponde contratar el servicio de hospedaje en dicha ciudad y no en otra parte. No obstante, si la labor a desempeñar obliga a visitar varias localidades de una misma zona o área, la localidad para pernoctar debe ser aquella en donde el funcionario finalice su trabajo del día o en la localidad que deba iniciar la jornada del día siguiente.

En el caso particular que usted plantea, parece estar claro que uno de los destinos de su gira era la Dirección Regional de Enseñanza de Coto Brus, ubicada en Ciudad Neilly, razón por la cual usted debió haberse hospedado en alguno de los establecimientos de hospedaje que ofrece dicha ciudad y no en un establecimiento ubicado en la jurisdicción de otro cantón, como lo es el "Bar y Restaurante La Loma", ubicado en el Distrito de Gaycará, Cantón de Golfito.

En cuanto a si el establecimiento "Bar y Restaurante La Loma" está o no inscrito como contribuyente y/o responsable de impuestos ante la Dirección General de Tributación, considera esta Contraloría General que no resulta importante para este caso particular. Lo que sí es importante es verificar que la factura extendida por ese establecimiento cumpla con los requisitos normalmente exigidos por la citada dependencia del Ministerio de Hacienda, cuales son: el nombre completo del propietario o razón social y la denominación del negocio (nombre de fantasía), número de cédula, numeración de la factura, espacio para la fecha, nombre completo del comprador, detalle y naturaleza del servicio prestado, monto de la operación expresada en moneda nacional, subtotal, monto del impuesto hotelero (3% del ICT), monto del impuesto de ventas con la indicación de las siglas "I.V." y valor total de la factura. Una factura que contenga toda esa información, -además de servir como justificante del gasto-, le permite a la Administración realizar acciones para verificar su contenido.

También es importante aclarar que el citado establecimiento, Bar y Restaurante La Loma, sí cuenta con una patente otorgada por la Municipalidad de Golfito para prestar el servicio de hotelería, según información emanada de la propia Municipalidad. Dicha patente le fue otorgada al señor Arturo Rodríguez Johansson desde el 1 de febrero de 1995.

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

En relación con lo que usted manifiesta sobre un cambio de criterio del Ministerio de Educación Pública, dado que, -en circunstancias similares-, anteriormente sí aceptaron liquidaciones por el servicio de hospedaje amparadas en facturas de ese mismo establecimiento (Bar y Restaurante La Loma) y ahora no, tendría que ser el propio Ministerio el que pueda dar explicaciones al respecto o justificar el caso.

Finalmente sobre si procede o no exigir el reintegro del adelanto por el servicio de hospedaje, por no existir una justificación del gasto que se considere aceptable a la luz de las disposiciones del Reglamento de Viáticos, esta Contraloría General considera que sí es procedente. Lo anterior de acuerdo con las disposiciones del artículo 18, inciso c), -el cual establece que el requisito para liquidar dicho servicio, refiriéndose a las localidades incluidas en la tabla tarifaria ahí incluida, es la presentación de la respectiva factura-, y del artículo 26 antes transcrito.

h) Diferencia de conceptos entre zonaje y viáticos.

[CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA]⁸

19 de octubre, 2007

FOE-SAF-0423

Señora

Jeannette Carrillo Madrigal

Presidenta Ejecutiva

Instituto NACIONAL DE LAS MUJERES

Estimada señora:

Asunto: Consulta sobre el reconocimiento del pago de viáticos o de zonaje por el traslado del centro de trabajo.

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

Me refiero a su nota PE-0897-2007 del 20 de setiembre, mediante la cual consulta, si para el caso de un traslado del centro de trabajo -por razones de fuerza mayor- de una localidad a otra, los gastos en que incurran las funcionarias afectadas, deben ser pagados por la figura del zonaje o de los viáticos, según el artículo 24 del Reglamento de Gastos de Viaje y de Transporte para Funcionarios Públicos (en lo sucesivo Reglamento) emitido por la Contraloría General de República.

Explica que el local de la Institución en Puntarenas, está en malas condiciones, por lo cual en resguardo de la salud y seguridad de las usuarias y funcionarias, se vieron en la urgente necesidad de cerrar las instalaciones y continuar prestando los servicios en un inmueble arrendado en San Ramón, Alajuela, en tanto se define una solución permanente, Agrega a su nota, los antecedentes internos de la consulta, así como los criterios externados por la Asesoría Legal y la Dirección Administrativa.

a) Aclaraciones preliminares.

De previo a analizar cualquier aspecto relacionado con lo consultado, es importante hacer varias aclaraciones respecto a los alcances de la consulta y la solución de casos concretos. Esta Contraloría ha señalado en otras oportunidades, que la facultad consultiva no puede ejercerse en relación con casos concretos, así en el oficio 13650 del 21 de noviembre de 2003 (DAGJ-1799-2003) en lo que interesa, se indica:

“Al respecto, debemos indicarle que de conformidad con lo dispuesto en la Circular No. CO-529 denominada “Circular sobre la atención de consultas dirigidas a la Contraloría General de la República”, esta Contraloría General evacuará las consultas en forma escrita, siempre que versen sobre las materias propias de sus competencias constitucionales y legales y no traten sobre situaciones concretas que debe resolver la institución solicitante. Cabe señalar, que esta División ha sido del criterio reiterado de que la facultad consultiva no puede ejercerse con relación a casos o situaciones concretas, sino que su ejercicio consiste en emitir consideraciones de orden general que sirvan como insumo para la toma de decisiones”. (La negrita es del oficio original)

Diferencia de conceptos entre zonaje y viáticos.

Una vez analizado el planteamiento de la consultante, así como los antecedentes de la consulta, es imprescindible tener claros los conceptos de viáticos y zonaje. Dispone el artículo 2 del Reglamento de Gastos de Viaje y de Transporte para funcionarios públicos emitido por esta Contraloría (en lo sucesivo Reglamento de Viáticos):

“Artículo 2º.- Concepto. Por viático debe entenderse aquella suma destinada a la atención de gastos de hospedaje, alimentación y otros gastos menores, efectivamente realizados, que los entes públicos reconocen a sus servidores cuando éstos deban desplazarse en forma transitoria de su centro de trabajo con el fin de cumplir con las obligaciones de su cargo.”

Esta norma puede concordarse con el artículo 5 ídem, en el tanto se establece un nexo causal entre el motivo del viaje y la naturaleza del cargo que desempeña el funcionario que lo realizará, y con el artículo 7, que establece la autoridad administrativa interna para dar las autorizaciones de cada viaje.

El tema del pago del zonaje, por su parte está regulado por Decreto Ejecutivo N° 90-S.C., del 13 de diciembre de 1965 y sus reformas. Para una mejor conceptualización de esta figura, transcribimos en lo conducente el pronunciamiento C-179-98 del 26 de agosto de 1998 de la Procuraduría General de la República:

“El zonaje en nuestro ordenamiento jurídico encuentra mención en el artículo 9 de la Ley de Salarios de la Administración Pública (N°2166 del 9 de octubre de 1957). Sin embargo, es a nivel de una normativa inferior, como lo son los decretos y reglamentos, donde se precisa con mayor rigor su concepto y alcances, así como los requisitos para su reconocimiento y pago. En este sentido, el artículo 1º del Decreto Ejecutivo N° 90-S.C. de 13 de diciembre de 1965 (Reglamento Para El Pago de Zonaje a los Servidores de la Administración Pública), dispone al respecto lo siguiente: "Para los efectos de este Reglamento, por zonaje se entenderá la compensación adicional que reciban los servidores del Poder Ejecutivo e instituciones semiautónomas que tengan que prestar sus servicios permanentemente en lugar distinto al de su domicilio legal, o que eventualmente permanezcan fuera de la circunscripción

territorial de éste por más de un mes, en forma continua, siempre que la zona en donde realicen su trabajo justifique tal compensación". (...) Como puede verse de la normativa transcrita, el zonaje se refiere a una compensación económica adicional al salario que recibe el servidor en virtud de un traslado para prestar sus servicios, permanentemente, en un lugar distinto al de su domicilio legal, por más de un mes o de treinta días, según el régimen que se trate, en forma continua o permanente. Es decir, que para que proceda la referida compensación económica por concepto de zonaje, es preciso el cumplimiento de los requisitos que cada régimen reglamentario exige. En ese sentido, el traslado por más de un mes en unos casos, o de treinta días en otros, en forma permanente, se consagra como un requisito esencial para la procedencia de su pago. Acerca de esta importante condición, sea, la del traslado, un estudio sobre esta materia contenido en la Revista de la Contraloría General de la República, denominada "Fiscalización y Gestión Pública", expone: "En primer lugar, debe darse un traslado del funcionario de su sede habitual de trabajo hasta otro sitio para que proceda el reconocimiento de este punto. Sin embargo, dicho traslado deberá cumplir con una serie de requisitos de tiempo y espacio para que se configure el zonaje. En efecto, el traslado debe ser por más de 30 días -un mes-, en forma permanente. Esto significa que si el traslado es por un lapso inferior a ese término, lo que procede es el pago de viáticos. Igualmente, si el funcionario con cierta periodicidad -semanal o quincenalmente- regresa a su domicilio real (aquel donde el servidor tiene su principal asiento), se supone que cada vez que lo hace suspende la gira, y cuando regresa a su lugar de trabajo se empieza a contar el plazo nuevamente, en cuyo caso lo procedente es el pago de viáticos y no de zonaje. Lo anterior es así, por cuanto "como puede apreciarse, el pago de zonaje obedece a una compensación económica que se hace al funcionario, quien se ve obligado, por la índole de sus funciones, a alejarse de su domicilio legal, sea en forma permanente (en cuyo caso podría trasladar su residencia a su nuevo lugar de trabajo), o bien, en forma transitoria, para lo cual se fija un tiempo mínimo determinado de permanencia fuera de la circunscripción de su domicilio legal" (Ver: MATAMOROS CARVAJAL (Guillermo). El Zonaje: Alcances en Costa Rica. Revista: Fiscalización y Gestión Pública de la Contraloría General de la República, San José, Vol. 1, N° 3, 29-36, 1995).

Del análisis de los párrafos anteriores, podemos establecer una diferencia temporal entre el pago de viáticos y de zonaje. Por definición, una de las principales características del viático es su carácter transitorio respecto del carácter permanente del

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

zonaje. Este último, implica un desarraigo del funcionario de su domicilio habitual y de su centro de trabajo, lo cual implica incluso, alojarse en el nuevo sitio en que vendría a prestar sus servicios, debiéndose considerar también al mismo tiempo, el cumplimiento de los requisitos desarrollados en el artículo 2 del Reglamento para el pago de zonaje, Decreto Ejecutivo N° 90-S.C.1, del 13 de diciembre de 1965 y sus reformas.

De la misma forma, es importante establecer la competencia de esta Contraloría en cuanto a la regulación del tema de los viáticos, la cual está dada por la Ley Reguladora de Gastos de Viaje y Transporte de Funcionarios del Estado (Nro. 3462 del 26 de noviembre de 1964), competencia que no opera en el tema del zonaje, según ha sido desarrollado en el oficio de este Órgano Contralor Nro. 1291-(5101)-DAJ-89 del 8 de mayo de 1989:

“Diferente es el caso en lo que respecta al pago por concepto de Zonaje, dado que fuera de las potestades fiscalizadoras que le corresponden a este Órgano Contralor en punto del control de los gastos por ese rubro, la única competencia específica que le fija el Ordenamiento Jurídico relativa al Zonaje, es la de delimitar los topes mínimos y máximos a cubrir por ese concepto. De esta forma, la Contraloría General carece de competencia para reglamentar el pago del Zonaje, pues el antedicho Decreto 90-S.C., que resulta de aplicación obligada para el Poder Ejecutivo y las Instituciones Semi-autónomas, establece en su artículo 5º, que la aprobación de los reglamentos de zonaje es competencia de la Dirección General del Servicio Civil.”

c) Tema consultado.

Realizada la anterior aclaración conceptual, procedemos a valorar la nota remitida. Se consulta sobre la pertinencia del pago de viáticos o de zonaje a funcionarias de esa institución, para el caso del traslado -por razones especiales-, del local de atención al público del Instituto ubicado en Puntarenas y que debe ser ubicado transitoriamente en San Ramón.

Dadas las particularidades que presentan las figuras del viático y del zonaje, no se puede emitir una respuesta única ni excluyente, toda vez que dependería de la situación particular de cada funcionaria, especialmente en atención a su domicilio habitual y a los términos de su relación laboral con la Institución. Empero, siendo que el traslado obedece a circunstancias de fuerza mayor, deberá el empleador tomar las medidas que mejor se ajusten al

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

ordenamiento laboral y a un ejercicio no abusivo del ius variandi², toda vez que como bien expone la Asesoría Legal del Instituto, en la especie de lo que se trata es de la reubicación de forma transitoria del centro de trabajo, aspecto constitutivo de dicho ius variandi y perfectamente, creador de un perjuicio al funcionario que fue contratado con base en condiciones de trabajo diferentes.

Analizados los hechos frente al texto del Decreto Ejecutivo 90 S.C., es incuestionable -como ya referenciamos párrafos arriba- que deben cumplirse inexorablemente los requisitos sine qua non del artículo primero de esa normativa, en el sentido de que las funcionarias deban "prestar sus servicios permanentemente en lugar distinto al de su domicilio legal, o que eventualmente permanezcan fuera de la circunscripción territorial de éste por más de un mes, en forma continua, siempre que la zona en donde realicen su trabajo justifique tal compensación, de acuerdo con lo que dispone el artículo siguiente". Es aquí, donde el INAMU, debe hacer un estudio para corroborar el cumplimiento al menos, de uno de los condicionantes del artículo segundo del Reglamento para Pago de Zonaje a Servidores de Administración Pública.

De la misma forma, la jurisprudencia y dictámenes de la Procuraduría General de la República, son concordantes en establecer, además, que por la naturaleza misma del zonaje, el funcionario se ve compelido a residir en el centro de trabajo, no por su voluntad, sino por la exigencia misma del trabajo y de los requisitos que el patrono imponga. Transcribimos en lo que interesa este pasaje del dictamen C-005-2000 del 24 de enero del 2000, a cuya lectura integral también remitimos por la claridad y aportes sobre el tema:

"En otro fallo, dicha Sala subrayó:

"... el zonaje es un plus salarial, un beneficio adicional, concedido por el patrono, cuando se ve en la obligación de trasladar a un trabajador a una zona distinta de aquella donde el trabajador reside; así, el beneficio tiende a compensar entre otras las necesidades de habitación y alimentación que el trabajador tiene en un lugar distinto a su residencia habitual.

...No procede el pago de zonaje cuando el domicilio del servidor este situado en el mismo lugar o circunscripción territorial donde hubiese sido trasladado;el zonaje se concede mientras se presta el servicio en determinadas condiciones..." Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia, N° 344 de 10:50 horas del 30 de

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

octubre de 1996.

De lo dicho hasta aquí se puede extraer sin ningún esfuerzo, la razón de ser del pago del zonaje, en tanto sería doble su otorgamiento cuando la distancia en que podría encontrarse el agente público de su domicilio legal al ocupar un cargo público, le imposibilita realmente trasladarse al centro de trabajo y viceversa. Ocasionándole por ese hecho, los desajustes económicos citados, e incluso obligándole a constituir una residencia accidental para la prestación de sus servicios en el nuevo lugar de labores. Por eso, este Despacho ha considerado que "el fundamento para el pago de zonaje se origina en la imposibilidad del servidor para desplazarse diariamente de su domicilio legal a su centro de trabajo y viceversa, por encontrarse éste en algunas de las condiciones previstas categóricamente en el artículo 2 del último cuerpo normativo indicado; de ahí que, es imperante que el funcionario constituya un domicilio accidental cerca del lugar donde prestará sus servicios, renunciando a las ventajas propias y familiares del sitio en el cual vive permanentemente" .(4)

NOTA (4): Ver Dictamen de este Despacho No. C-131-93 del 29 de setiembre de 1993.

Otro supuesto importante que se ha venido visualizando de los textos jurisprudenciales mencionados supra, en concordancia, claro está, con la normativa en ese orden, es que, por mediar precisamente el interés institucional de que el funcionario pueda trasladarse a prestar los servicios en un lugar distante al de su residencia habitual se obliga el patrono-Estado a pagarle el sobresueldo de estudio. Es decir, no sería doble su otorgamiento por propia voluntad del funcionario, cuando por sí mismo, decide trasladarse a trabajar a otro lugar, tal es el caso en que habiendo concursado en un puesto destacado en zona o lugar distante al de su residencia habitual debe residir allí para prestar sus servicios; pues evidentemente, la persona, en forma previa, conocía las condiciones y características, por las que lo llevó a concursar en el nuevo cargo."

Ahora bien, con respecto a la aplicación del Reglamento de viáticos, de la lectura de la nota de la consultante, parece que el artículo 24 del Reglamento³ tiene la respuesta, especialmente en la frase "Cuando deba laborar en cualquier lugar cercano a su domicilio o al lugar en que normalmente trabaja y, en ambos casos, exista facilidad de transporte, se reconocerá únicamente el gasto de traslado". Sin embargo, y partiendo de una premisa básica planteada en el encabezado de ese artículo, cual es la

improcedencia del pago de viáticos cuando el funcionario o empleado deba trabajar eventualmente en el mismo lugar donde está su domicilio, ese artículo 24 en la parte transcrita, debe interpretarse como el pago del gasto de transporte, cuando el funcionario deba desplazarse transitoriamente con ocasión de funciones del trabajo, cerca de su domicilio habitual, el cual coincide con el lugar de asentamiento del centro de trabajo, en cuyo caso, no se le reconocerán viáticos por alimentación, pero si -cuando exista facilidad de transporte- por transporte.

Llevada a la práctica esa interpretación, no sería aplicable tampoco ese artículo al caso planteado, ya que lo que ocurre es la reubicación del centro de trabajo, aspecto más propio -como se dijo- de una modificación del contrato laboral, pero no de la aplicación del Reglamento de Gastos de Viaje y de Transporte para Funcionarios Públicos, el cual parte de la existencia de un centro de trabajo como punto de referencia y del cual se produce una movilización temporal del funcionario. Aplicado este concepto al sub judice, el Reglamento es aplicable para regular los desplazamientos de las servidoras del INAMU, de su nuevo centro laboral sito en San Ramón, hacia otras localidades del país, pero no para el reconocimiento del gasto producto del traslado de sus hogares hacia el centro de trabajo, para lo cual, habría que analizar la legislación laboral.

d)Potestad de la Administración Pública para modificar el sitio de trabajo en una relación de servicio y el reconocimiento de pasajes de traslado a los funcionarios.

La Administración Pública en el quehacer administrativo tiene el deber fundamental de conformidad con el inciso 8 del artículo 140 de la Carta Magna de "vigilar el buen funcionamiento de los servicios y dependencias administrativos". De manera consecuente el numeral 4 de la Ley General de la Administración Pública, establece que:

"La actividad de los entes públicos deberá estar sujeta en su conjunto a los principios fundamentales del servicio público, para asegurar su continuidad, su eficiencia, su adaptación a todo cambio en el régimen legal o en la necesidad social que satisfacen y la igualdad en el trato de los destinatarios, usuarios o beneficiarios".

Constitucional y legalmente el ejercicio del poder administrativo debe realizarse con el único interés de obtener el constante bienestar de la colectividad en general, que priva sobre cualquier

otro interés de carácter individual, tal y como lo destaca la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en el Voto No. 6784 de las 15:21 horas del 22 de noviembre de 1994: "Una disposición como la recurrida, que se hace por razones de necesidad, y con base en las atribuciones legales que al efecto se le conceden a los órganos estatales, es para obtener la máxima eficiencia posible (de los servidores públicos) y para cumplir con el cometido de la Administración Pública de planear, organizar, dirigir y controlar todas las actividades tendientes a la satisfacción de las necesidades de los gobernados".

Paralelamente la Administración encuentra su límite en lo dispuesto por el numeral 8 de la Ley General de la Administración Pública, que viene a mantener un equilibrio entre la eficiencia del servicio y los derechos fundamentales del individuo. En tal sentido, la Sala Constitucional ha asumido esa tesis, vinculándola directamente con la potestad administrativa de cambiar físicamente el lugar de trabajo, de la siguiente forma:

"II.-Respecto al cambio físico de puesto, ya esta Sala en otros casos similares ha dicho que es constitucionalmente legítima la potestad de la Administración de cambiar a sus servidores de lugar de trabajo, siempre y cuando exista como causa de ello el interés público; debiendo observarse también, el equilibrio que dispone, entre otros, el ordinal 8 de la Ley General de la Administración Pública y las facultades y restricciones que como patrono le confiere el "ius variandi" en nuestro ordenamiento."4

En ese sentido, resulta abundante la jurisprudencia, que en torno al tema de los traslados de puestos o centros de trabajo ha considerado el Tribunal Constitucional, recalcándose que de darse dichas circunstancias, la Administración debe procurar no perjudicar las condiciones y derechos principales de sus trabajadores. Por ejemplo, en el Voto No. 4296-95 de 10:54 horas de 04 de agosto de 1995, se admite como procedente: "... aquellas modificaciones introducidas a las actividades diarias cumplidas por el servidor, en tanto no impliquen una lesión a la dignidad de la persona en cuestión. Posibilidad ésta, producto de la racional flexibilidad que debe imperar en los entes del Estado en cuanto al cumplimiento de los fines y propósitos para los que ha sido creado. De esta manera, se han aceptado también el traslado de servidores a otras oficinas o aún a otra sede, en tanto el empleado conserve su cargo, salario y demás derechos que ya disfrutaba y el traslado o modificación de funciones no implique una suerte de degradación de la Administración Pública o frente a

sus colegas".

Junto a las referidas potestades del empleador público o privado, cabe indicar que, si bien en las disposiciones del régimen de empleo público no existe una norma equivalente, el Código de Trabajo, por el numeral 38 regula, acerca de los gastos de traslado del trabajador que se desplace a un sitio de trabajo diferente al concertado al momento de celebrarse el contrato de trabajo, de la siguiente forma:

"Si se contrata al trabajador para servicio o ejecución de obra en lugar distinto al de su residencia habitual en el momento de celebrarse el contrato, el patrono sufragará diariamente los gastos razonables de ida y retorno, siempre que haya diez o más kilómetros de separación entre ambos sitios"

A partir de las anteriores consideraciones, esta Contraloría General es del criterio de que cuando los funcionarios que por disposición de la propia institución para la cual laboran, son trasladados a un lugar distinto al que fueron contratados originalmente, resulta procedente el reconocimiento de los pasajes de traslado, siempre y cuando como consecuencia del traslado se les ocasione un perjuicio económico, de conformidad con los elementos establecidos en el numeral 38 del Código de Trabajo y doctrina que le informa, partiendo como se indicó del hecho de que dentro del régimen de empleo público de la institución consultante no existe norma especial que regule la situación fáctica de comentario. En tal sentido, es oportuno añadir, que para analizar el tema del perjuicio efectivamente ocasionado, debe analizarse cada caso concreto, tomando en cuenta que el perjuicio podría estar referido, por ejemplo, al diferencial que están pagando las funcionarias a partir del nuevo desplazamiento al centro de trabajo. En esta tesis este Despacho comparte el criterio de la Procuraduría General de la República,⁵ así como la jurisprudencia reiterada de los Altos Tribunales de Trabajo,⁶ en el sentido de que en este tipo de situaciones el artículo 38 del Código de Trabajo debe aplicarse en forma restrictiva, esto es, reconocer únicamente el perjuicio efectivamente causado al funcionario público al momento del reconocimiento de los pasajes, con ocasión del traslado de lugar de trabajo por disposición del patrono.

La anterior conclusión, puede ser considerada, asimismo, en el entendido de que el caso concreto que se analice no se trate de supuestos que originan el pago de zonaje o viáticos u otra clase de sobresueldo regulados por normativa especial, conforme fue analizado.

En los términos dichos, se da respuesta a la pregunta interpuesta, sin perjuicio del control posterior que puede hacer esta

Contraloría.

Atentamente,

Lic. Federico Castro Páez
Gerente de Área

i) Sobre el reconocimiento de viáticos a directivos.

[CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA]⁹

15 de diciembre, 2006
FOE-SAF-0159

Licenciado
Carlos Sequeira Lépiz
Presidente Ejecutivo
INSTITUTO NACIONAL DE APRENDIZAJE

Estimado señor:

Asunto: Reconocimiento de viáticos a directivos.

Mediante oficio N° PE-1338-2006 del 13 de octubre de 2006, recibido en esta Contraloría el 17 del mismo mes, consulta sobre la procedencia de reconocer viáticos a directores y directoras que viven fuera del Área Metropolitana cada vez que asistan a las sesiones de la Junta Directiva. Acompaña a su nota, el criterio jurídico de la Asesoría Legal de la institución, la cual concluye que el pretendido pago, es indebido.

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

Sobre el particular, ha sido criterio de esta Contraloría General de la República que el pago de viáticos no procede para los casos como el consultado. Así, por ejemplo en nota 22-DEE-98 del 28 de enero de 1998, esta Oficina dispuso:

A los miembros de Juntas Directivas de las entidades sujetas al Reglamento mencionado, que residan en localidades diferentes a lugar en donde se encuentra ubicada la sede de la Junta, cuando asistan a las reuniones de ese órgano superior, no puede reconocérseles el pago de viático porque la situación referida no se ajusta al concepto de viático que estipula el Reglamento mencionado en su artículo 2°. En tales casos no se da un desplazamiento transitorio del funcionario, de la sede de la institución, para cumplir con alguna función del cargo, sino lo que ocurre es más bien el desplazamiento del funcionario desde su residencia hacia la sede de la Junta Directiva, para cumplir con su obligación de asistir a sesiones. Dichos miembros sólo podrían cobrar viáticos cuando, en función de su cargo de directores, deban desplazarse hacia lugares diferentes al de la sede mencionada, siempre y cuando se ajuste a las disposiciones del Reglamento en aspectos tales como la distancia recorrida, el tiempo, la efectividad del gasto, etc.

Esta posición, como bien se apuntó en el texto transcrito, tiene su basamento en el artículo 2 del Reglamento de Gastos de Viaje y Transporte para Funcionarios Públicos de la Contraloría General de la República¹:

Artículo 2°. - Concepto. Por viático debe entenderse aquella suma destinada a la atención de gastos de hospedaje, alimentación y otros gastos menores, efectivamente realizados, que los entes públicos reconocen a sus servidores cuando éstos deban desplazarse en forma transitoria de su centro de trabajo con el fin de cumplir con las obligaciones de su cargo.

El reconocimiento de los viáticos, sólo puede ser efectivo cuando hay un desplazamiento del funcionario de su centro de trabajo hacia otros destinos, pero no se reconocen para dirigirse a este, salvo que alguna Ley en particular así lo establezca en forma concreta,² situación que no ocurre en el particular. Para cubrir los gastos de desplazamiento en que puedan incurrir los directivos, desde su casa hasta el lugar de reuniones, estos cuentan con el pago de dietas.

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

En ese sentido, la Procuraduría General de la República en el dictamen C-212-2002 del 21 de agosto de 2002, dirigido al mismo Instituto Nacional de Aprendizaje, refirió que "... con el pago de la dieta se cumplen simultáneamente dos objetivos: por una parte, el de reintegrar al funcionario los gastos normales en que ha podido incurrir al desplazarse del lugar donde tiene su residencia o su trabajo, al lugar donde se ha de realizar la sesión; y por otra, el de retribuirle el servicio prestado como integrante del órgano respectivo ..."

De lo analizado, podemos concluir que los directivos del Instituto Nacional de Aprendizaje, no pueden ni deben recibir el pago de viáticos para cubrir los costos de desplazamiento hacia sus lugares de trabajo ya que para esos menesteres, lo correspondiente es el pago de dietas.

Sin otro particular, suscribe,

Atentamente,

Lic. Federico Castro Páez
Gerente de Área

j) Liquidaciones de los gastos de viaje, de transporte y de otras erogaciones conexas

[CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA]¹⁰

5 de diciembre de 2005
DI-AA-2981

Señor

Ricardo Chacón Salazar, MSc.
Coordinador de Cooperación Internacional
Ministerio de Ciencia y Tecnología
De la Embajada Americana 1km 300 mts norte,

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

Centro Nacional Franklin Chang. Rohrmoser

Estimado señor:

Asunto: Reconocimiento de gastos por uso de taxis en viaje al exterior.

Me refiero a su oficio No. RCHCI-041, de fecha 5 de agosto de 2005, mediante el cual solicita el criterio jurídico de esta Contraloría General en relación con el reconocimiento de de taxis entre la residencia del funcionario y el Aeropuerto Juan Santamaría y viceversa, originado en su participación en Simposio denominado "Promoción y Aplicación de Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC) para la Competitividad de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas", celebrado en la ciudad de Lima, Perú, entre el 8 y 9 de julio último pasado y organizado por el Foro de Cooperación América Latina - Asia del Este (FOCOLAE).

Fundamenta su solicitud en la existencia de diferencias de criterio departe de la Asesoría Legal del Ministro en contraste con la forma en que ha venido actuando la Oficialía Presupuestal en torno a ese tipo de reconocimientos cuando se trata de viajes al exterior. Manifiesta que la Administración le rechazó el reconocimiento de gastos de traslado internos entre su residencia y el Aeropuerto Juan Santamaría y viceversa así como el reconocimiento de los gastos de traslado entre el aeropuerto de la ciudad de Lima y el hotel y viceversa, con base en un criterio jurídico emitido por la Asesoría Legal del Ministerio.

De acuerdo con la documentación aportada y particularmente con el criterio al respecto de la Asesoría Legal (Oficios MQM-AJ-009-2005, MQM-AJ-010-05 y AJ-100-2005, considera el Ministerio de Ciencia y Tecnología (MICIT) que el reconocimiento de los gastos de traslado residencia-aeropuerto, aeropuerto-hotel, hotel aeropuerto y aeropuerto-residencia son improcedentes por las siguientes razones (Oficio MQM-AJ-009-2005):

1. "Los gastos en que vaya a incurrir el funcionario que realiza un viaje al exterior del país, deben estar expresamente contemplados en el acuerdo de viaje respectivo", de acuerdo con lo establecido por el artículo 31 del Reglamento de gastos de viaje y de transporte para funcionarios públicos (Reglamento de Viáticos). Además interpreta la Asesoría Legal que el inciso g) del artículo 31 del Reglamento de Viáticos "deja abierta la posibilidad para la Administración de incluir expresamente los gastos que serán cancelados con motivo del viaje oficial que realizará el funcionario", considerando que para el caso en cuestión se debió indicar expresamente en el acuerdo de viaje correspondiente que al

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

funcionario le serían cancelados los traslados en taxi desde su casa de habitación al aeropuerto y viceversa, lo cual dice no mencionarse en dicho acuerdo.

2. Otro argumento de la Asesoría Legal es que según el artículo 32 del Reglamento de Viáticos, para el reconocimiento de gastos de traslado entre la residencia del funcionario y la terminal de transporte y viceversa, deben emplearse los medios de transporte que resulten más económicos, correspondiendo dicho reconocimiento, en este caso, al autobús y no al taxi, o, en su lugar, haber utilizado algún vehículo del Ministerio por intermedio de la Oficina de Transportes.

3. En tercer lugar, señala la Asesoría Legal que el día en que el funcionario regresó a Costa Rica, éste se encontraba disfrutando de sus vacaciones y que en tales casos no es legalmente viable el reconocimiento de gasto alguno a sus funcionarios, evidentemente por el mismo hecho de estar en vacaciones.

4. Finalmente, mediante oficio MQM-015, de fecha 5 de setiembre de 2005, dirigido a esta Contraloría General, la Asesoría Legal del MICIT, además de aducir y ampliar sobre los argumentos anteriores, señala también que el acuerdo de viaje indicaba que el MICIT cubriría los tributos o cánones y que todos los demás gastos serían cubiertos por el Corporación Andina de Fomento.

Además de lo ya señalado, esta Contraloría General tiene en cuenta los siguiente aspectos:

A. El Acuerdo Ejecutivo N° 032-2005-MICIT, del 1 de julio de 2005, en su artículo primero lo autoriza a usted a viajar a la ciudad de Lima, Perú, del 8 al 9 de julio de 2005 como participante del Simposio Internacional mencionado en el primer párrafo de este oficio. Además, el artículo segundo del mismo acuerdo establece que el Ministerio de Ciencia y Tecnología cubrirá los tributos o cánones relativos a su viaje y que todos los demás gastos serán cubiertos por la Corporación Andina de Fomento.

B. Que el artículo 32° del Reglamento de viáticos establece lo siguiente: "Se podrá reconocer gastos de traslado desde la residencia de los funcionarios hasta la terminal de transporte y viceversa; desde la terminal de transporte de la ciudad destino del viaje hasta el hotel o sitio de hospedaje y viceversa, así como el transporte entre las ciudades. Para lo anterior, deberán emplearse los medios que resulten más económicos"

El Reglamento de Viáticos establece a través de todo su contenido

una diferenciación implícita entre gastos de viaje y gastos de transporte. Así desde su artículo 1º se dice que dicho ordenamiento establece las disposiciones generales a que deberán someterse las erogaciones que, por concepto de gastos de viaje y de transporte, deban realizar los funcionarios o empleados de los entes públicos. El artículo 7º, al hablar de la competencia para extender las autorizaciones, en su primer párrafo, menciona que se trata de tanto de las autorizaciones de los gastos de viaje como de los gastos de transporte. Igual sucede con el artículo 8º al hablar de los adelantos, como con los artículos 9, 10 y 39. En contraste con ello, algunos otros artículos del Reglamento de Viáticos únicamente citan los gastos de viaje y otros solo hablan de los gastos de transporte.

Ahora bien, el artículo 9º del citado Reglamento, al hablar de las liquidaciones de los gastos de viaje, de transporte y de otras erogaciones conexas, establece claramente en su penúltimo párrafo, -tratándose de viajes en el interior del país-, la existencia de dos formularios de liquidación, uno para liquidar los denominados gastos de viaje, los cuales se refieren a las erogaciones por concepto de desayuno, almuerzo, cena y hospedaje y, otro, para liquidar los gastos de transporte y otros gastos conexas. Por su parte, el último párrafo del artículo 9º al hablar específicamente del formulario de liquidación de gastos de viaje en el exterior, menciona que, en dicho formulario de liquidación, se deberá indicar, entre otros puntos, el monto de la tarifa diaria correspondiente, entendiéndose así que dicha tarifa cubre los gastos de viaje. Evidentemente la tarifa a la que refiere este último párrafo del artículo 9º es la tarifa diaria que establece el artículo 34º del Reglamento y de la cual el artículo 35º establece su forma de segregación así como los servicios que cubre: desayuno, almuerzo, cena, hospedaje y otros gastos menores de viaje. Por lo tanto, -tratándose de viajes al exterior-, cuando en el Reglamento de Viáticos hablamos de "gastos de viaje", a diferencia de "gastos de transporte", estamos hablando específicamente de gastos de alimentación (desayuno, almuerzo y cena), de hospedaje y de otros gastos menores de viaje, como son el lavado y planchado de ropa y los gastos de traslado dentro de la ciudad de destino (ver primer párrafo del artículo 34º del Reglamento de Viáticos).

Si nos remitimos al artículo 31º, nos damos cuenta que el acuerdo previo del órgano superior que autoriza la salida al exterior de un funcionario público, establece los requisitos mínimos que debe contener dicho acuerdo para que el funcionario tenga derecho a recibir el importe correspondiente a gastos de viaje, o sea a la tarifa diaria, -o a la parte proporcional de ésta-, que establece

el artículo 34° de acuerdo con el análisis del párrafo anterior. No obstante, ha existido la tendencia en la Administración de que el acuerdo de viaje contenga la información relativa al pago o no de los gastos de transporte, referidos generalmente al tiquete de la ruta que corresponde en cada caso, lo cual evidentemente es un aspecto informativo que le agrega valor al acuerdo de viaje. El pago del o los tiquetes del viaje no es un aspecto estrictamente necesario en el acuerdo de viaje, por cuanto dicha erogación no requiere ser liquidada por el funcionario; ésta debe ser realizada directamente por la Administración, a través de la proveeduría institucional, siguiendo para su compra los principios de la contratación administrativa y acatando las disposiciones de la Ley Reguladora de Gastos de Viaje y Transporte de Funcionarios del Estado (N° 3462 del 26 de noviembre de 1964). Así las cosas, aunque el gasto de transporte atribuible al tiquete sea asumido por la Administración, éste no lo liquida el funcionario, por cuando a él no se le debe hacer adelanto alguno dinero por tal concepto, sino que, -como acabamos de decir-, la compra la hace la Administración directamente.

No resulta igual en cuanto a los gastos de traslado residencia-aeropuerto, aeropuerto-hotel, hotel-aeropuerto y aeropuerto-residencia, por cuanto tales gastos deben ser realizados por el funcionario, dado el momento en que estos ocurren, aunque sean reconocidos por la Administración de acuerdo con lo que establece el artículo 32° antes transcrito, en cuyo caso deben ser liquidados.

En cuanto al reconocimiento de estos últimos gastos, lo cual es el caso que nos ocupa, esta Contraloría General dijo en el oficio N° 8714 (DI-AA-1645 del 27 de julio de 2004) lo que a continuación se transcribe:

“El concepto de viático plasmado en el artículo 2° del Reglamento de gastos de viaje y de transporte para funcionarios públicos (Reglamento de Viáticos) está basado en el principio del no perjuicio económico, lo cual y aplicado al campo que nos ocupa significa que por medio de la figura del viático se le van a restituir o reconocer al funcionario todas aquellas erogaciones por concepto de alimentación (desayuno, almuerzo y cena), hospedaje y otros gastos menores que éste tuviese que realizar para satisfacer sus necesidades, como consecuencia de un desplazamiento temporal o transitorio en cumplimiento de funciones del cargo. Con base en dicho principio y haciéndolo extensivo a los gastos que debe enfrentar un funcionario cuando es desplazado dentro o fuera del país, si la Administración envía a un funcionario público a una reunión, como sería el caso por ustedes planteado, ella debería cubrir los gastos de alimentación,

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

hospedaje y otros gastos menores relativos a dicho viaje, así como los gastos de transporte y todos aquellos otros que sean necesarios para poder cumplir con el cometido, siempre y cuando la normativa que regula la materia permita tales reconocimientos.

Como es de su conocimiento, forman parte del marco normativo que regula la materia la Ley reguladora de los gastos de viaje y gastos por concepto de transportes para todos los funcionarios del Estado (Ley N° 3462 del 26 de noviembre de 1964) y el precitado Reglamento de Viáticos. Este último, en su artículo 33°, establece que los tributos, tarifas o cánones que deben pagar los viajeros en las terminales de transporte se reconocen en forma adicional a la tarifa de viáticos (alimentación, hospedaje y otros gastos menores) que establece el artículo 34°.

Al igual que el artículo 33° permite el reconocimiento de dichos tributos o cánones, el artículo 32° del mismo Reglamento de Viáticos, permite reconocer los gastos de traslado entre la residencia del funcionario y la terminal de transporte y viceversa, entre la terminal de transporte de la ciudad destino de viaje y el hotel y viceversa, así como los gastos de transporte entre ciudades, sin necesidad de que dichos reconocimientos deban quedar expresamente señalados en el acuerdo de viaje, ya que existe una norma específica que permite el reconocimiento de tales gastos, siempre y cuando éstos hayan sido efectivamente realizados por el funcionario que viaja, con el propósito de no perjudicarlo económicamente".

Consecuentemente, en el caso por usted planteado, aunque el acuerdo de viaje no especifique el reconocimiento de esos gastos de transporte, pero al haber sido necesaria su realización para poder cumplir con lo encomendado, según consta en su liquidación de gastos de viaje, es nuestro criterio que los mismos deben ser reconocidos por la Administración. Distinto sería el caso en que el acuerdo de viaje señalara explícitamente que dichos gastos no se reconocerían y que éstos los asumiría el funcionario, ya que estaríamos ante un acuerdo de voluntades, en donde el funcionario de previo aceptó asumirlos de su propio peculio.

En cuanto a los gastos conexos que menciona el inciso g) del artículo 31 del Reglamento de Viáticos, es necesario aclarar que tales gastos se refieren específicamente a aquéllos que cita el artículo 52; o sea, llamadas telefónicas oficiales a nuestro país, alquiler de equipo didáctico, cuotas de inscripción del evento y adquisición o reproducción de material bibliográfico. Los gastos de transporte que señala el artículo 32 no son considerados como gastos conexos.

En lo que a la utilización de los medios de transporte que

resulten más económicos se refiere (último párrafo del artículo 32), considera esta Contraloría General que tanto el autobús como el taxi pueden ser considerados como tales; si bien es cierto que el autobús resulta ser uno de los medios de transporte público más económico y posiblemente sea el más económico, no hay que perder de vista que, -tratándose de un viaje al exterior-, usualmente es necesario viajar con equipaje, que no todos los aeropuertos tienen facilidad para el abordaje de autobuses y que no necesariamente la ruta del autobús es una ruta que le sirva al viajero, por lo que el taxi viene a constituir en estos casos uno de los medios de transporte más utilizados.

Finalmente, en cuanto a la controversia suscitada en torno al reconocimiento de viáticos en períodos de vacaciones, efectivamente coincidimos con el criterio jurídico de la asesoría legal del MICIT, en el sentido que, en tales casos, no es legalmente viable el reconocimiento de gastos de viaje por el mismo hecho de estar el funcionario disfrutando de sus vacaciones. No obstante, -tratándose de vacaciones que se le hayan autorizado a un funcionario al finalizar un viaje al exterior-, el último párrafo del artículo 43 del Reglamento de Viáticos establece que "las sumas que se reconozcan se determinarán tomando como base el itinerario de viaje que el funcionario hubiese seguido bajo el supuesto de que hubiere regresado al país inmediatamente después de concluida la misión"; evidentemente dichas sumas se refieren a cualesquiera de las erogaciones por concepto de gastos de viaje o de transporte que el funcionario hubiese tenido que realizar para concluir la gira (alimentación, hospedaje en tránsito, tributos o cánones, gastos de traslado, etc.) y para las que el ordenamiento jurídico haya previsto su reconocimiento.

Atentamente,

Lic. Manuel J. Corrales Umaña, MBA

Jefe de Unidad

FUENTES CITADAS

- ¹ SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución 117-F-91.TRI San José, a las quince horas cuarenta minutos del diecisiete de julio de mil novecientos noventa y uno.
- ² SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución 053-F-91.TRI San José, a las catorce horas veinte minutos del diecisiete de abril

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

de mil novecientos noventa y uno.

- ³ TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. SEGUNDO CIRCUITO JUDICIAL DE SAN JOSE. No. 24-2007. Goicoechea, a las diez horas treinta minutos del veintiocho de mayo del dos mil siete.
- ⁴ CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. 19 de setiembre, 2007
FOE-SAF-0354
- ⁵ CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. 8 de noviembre, 2007
FOE-SAF-0434
- ⁶ CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. 8 de junio, 2006. FOE-IP-263.
- ⁷ CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. 8 de noviembre de 2002. DI-AA-3548
- ⁸ CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. 19 de octubre, 2007. FOE-SAF-0423
- ⁹ CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. 15 de diciembre, 2006. FOE-SAF-0159
- ¹⁰ CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. 5 de diciembre de 2005. DI-AA-2981