

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: EL LEASING Y SUS MODALIDADES**

**RESUMEN:** En la presente recopilación de doctrina, Normativa y Jurisprudencia se analiza el tema de la figura del Leasing, abarcándose los aspectos más relevantes acerca de su definición, modalidades y sus diferencias, y los aspectos tributarios. En el apartado de Jurisprudencia se analizan estos puntos desde la perspectiva de los tribunales de nuestro país.

## Índice de contenido

1DOCTRINA.....	1
a)Modalidades de Leasing.....	1
b)Definición de "leasing" financiero y "leasing" operativo. . .	3
c)El aspecto económico-financiero en el leasing en general. Remisión.....	5
d)Aspectos tributarios del leasing. . . . .	6
e)Diferencias entre Leasing Financiero y Leasing Operativo.....	7
f)El leasback.....	9
g)Sujetos y capacidad en leasing.....	12
El Consentimiento.....	12
h)Tratamiento Tributario en el caso de los arrendadores.....	13
2NORMATIVA.....	15
a)Decreto Ejecutivo N° 32876.....	15
3JURISPRUDENCIA.....	23
a)Diferencias con el contrato de venta con reserva de dominio	23
b)Análisis conceptual, naturaleza jurídica y características. .	31
c)Incumplimiento contractual de arrendamiento de vehículo con pacto de venta.....	36

## 1 DOCTRINA

### **a) Modalidades de Leasing**

[PEREZ VARGAS]<sup>1</sup>

“Los distintos tipos de leasing se van a verificar de acuerdo a diferentes puntos:

- Desde el punto de vista del arrendador
- financiero
- operativo
- Desde el punto de vista de los bienes
- Mueble
- inmuebles
- Atendiendo al plazo de duración
- corto plazo
- mediano plazo
- largo plazo.

Atendiendo a algunas cláusulas, leasing con o sin asistencia técnica, leasing con o sin seguro a cargo del usuario, esto último no tiene mayor importancia, pues siempre se estipula un seguro con una cobertura muy amplia, que lo que no cubre es la culpa del usuario.

No nos detendremos mucho en detallar las diferentes clases de leasing, pues realmente el que nos interesa, es decir, el objeto de investigación es el leasing financiero.

#### **Leasing Operativo**

En este tipo de leasing, el proveedor y la sociedad del leasing son lo mismo. El usuario puede terminar el contrato unilateralmente, con un previo aviso a la sociedad.

El objeto de este contrato son bienes de rápida obsolescencia y se les van a efectos por corto tiempo. La sociedad debe darle mantenimiento al equipo, al igual que repararlo, los impuestos y primas de seguro corren por su cuenta» Aquí, la sociedad no

pretende obtener el valor del bien, pues puede obtener su costo con varios contratos de este tipo, cortos que no cubren la vida útil del bien, es necesario varios contratos para amortizarlo.

**Leasing sobre el objeto.**

Ya sea que se trate de bienes muebles e inmuebles

**Lease back o Leasing de Retro.**

En esta modalidad el usuario vende su bien o equipo a la sociedad del Leasing y ésta celebra un contrato de Leasing.

**Leasing Nacional o Internacional.**

No necesita explicación, si es nacional es que se realiza en un solo territorio.

En cuanto al leasing internacional, este se está introduciendo en algunos países, tenemos el caso de Brasil, donde se permite que la sociedad de leasing brasileña realice un contrato de leasing en el extranjero y a su vez lo sub alquile según la legislación brasileña.

Puede darse el caso de que el contrato de leasing se realice siendo las partes nacionales de diferentes países. Es decir, estarían en juego tres legislaciones diferentes.

Este tipo de leasing tendría sus inconvenientes en la actualidad dada las condiciones actuales, pues si en las legislaciones internas no se han definido en cuanto a la naturaleza jurídica del mismo y además no hay una uniformidad internacional al respecto."

**b) Definición de "leasing" financiero y "leasing" operativo.**

[FARINA]<sup>2</sup>

Quizá sea ésta la distinción más generalizada. En el llamado leasing operativo, la empresa de leasing elige el sector en que va a operar, y en vista de ello se anticipa a la demanda de la clientela, preparando previamente el stock necesario de los bienes a locar. Virtualmente es una locación de cosa con opción de compra

mediante el pago de un precio residual. En el caso del leasing financiero, en cambio, la empresa de leasing tiene sólo la característica del intermediario financiero, por lo cual opera en los más variados campos, tratando de eliminar al máximo el stock de sobrantes. El leasing financiero tiene por objeto la cesión en uso y goce a un sujeto -por lo general un empresario- de bienes muebles o inmuebles, por parte de otro sujeto -la empresa de leasing (una entidad financiera)- que le adquiere o lo hace construir por un tercero bajo expresa indicación del primero, con el fin de cederlos en uso. El usuario se compromete a abonar a la empresa de leasing (entidad financiera) un canon periódico como equivalente de dicho uso y goce. Es facultad del usuario convertirse en propietario de los bienes locados, al vencimiento del período convenido, contra el pago de un precio residual predeterminado, si bien esto no es esencial en el leasing financiero<sup>52</sup>. En nuestra opinión, el leasing operativo y el leasing financiero son dos contratos distintos, aunque ambos prestan similares ventajas para el tomador del leasing.

Función económica.

La necesidad de equipamiento de las empresas debe conciliarse con la necesidad cada vez mayor de un capital circulante, tratando de evitar un gran endeudamiento que puede tener una consecuencia paralizante.

Los avances tecnológicos de nuestra época determinan la obsolescencia -en poco tiempo- de equipos y maquinarias, lo que impone la necesidad del reequipamiento permanente de la empresa, para no perder clientela y mercados. El leasing aparece así como el instrumento adecuado para lograr ese reequipamiento que, generalmente, necesita de grandes capitales que no pueden sustraerse del proceso productivo, pues permite reemplazar equipos obsoletos o ya envejecidos sin acudir a la compraventa, sino a esta original forma de locación que es el leasing.

Conforme destaca BUONOCORE, pueden enunciarse las siguientes ventajas del leasing:

- a) Pone a disposición de la empresa usuaria considerables medios para aquellas inversiones que la tecnología moderna impone cada vez con mayor frecuencia y vuelve, como consecuencia, tempestiva la inversión.
- b) Permite la construcción o la renovación de sus instalaciones a quien no está en condiciones de hacer frente a la adquisición de bienes instrumentales con sus propios medios o con el recurso a los acostumbrados canales de financiación.

c) Permite a los usuarios evitar ingentes inmovilizaciones, dándole oportunidad, eventualmente, de convertirse en propietario de los bienes locados al fin del período determinado del contrato; o bien -sobre todo para el leasing mobiliario- después del período de utilización económica presumible de los mismos bienes<sup>63</sup>.

Aclaremos que en el presente apartado nos referiremos al contrato de leasing en el concepto de leasing financiero, toda vez que utilicemos la palabra leasing, sin aditamento."

**c) El aspecto económico-financiero en el leasing en general.  
Remisión.**

[BUONOCORE]<sup>3</sup>

"No tengo la competencia necesaria para analizar las ventajas que desde el punto de vista económico-financiero presenta indudablemente el leasing, sólo puedo resumir, para un mejor entendimiento del tema, las principales exigencias que el instrumento en examen satisface. El mismo, en efecto:

a) pone a disposición de la empresa usuaria considerables medios para aquellas inversiones que la tecnología moderna impone cada vez con mayor frecuencia y vuelve, como consecuencia, tempestiva la intervención;

b) consiente la construcción o la renovación de sus instalaciones a quien no está en condiciones de hacer frente a la adquisición de bienes instrumentales con sus propios medios o con el recurso a los acostumbrados canales de financiación;

c) permite a los usuarios evitar ingentes inmovilizaciones, permitiéndoles sin embargo convertirse eventualmente en propietarios de los bienes locados al fin de un período determinado del contrato o bien -sobre todo para el leasing mobiliario- después del período de utilización económica presumible de los mismos bienes.

Todo ello, en una época de vertiginoso progreso técnico, como es la actual, y en una coyuntura desfavorable que tiene como constante una menor capacidad de autofinanciación de las empresas, representa una ventaja de no poca importancia.

Por otra parte, el instituto en examen es aceptado instrumento de financiación en los países anglosajones, mientras que su difusión en el área originaria del mercado común europeo se remonta a una época bastante reciente. En Italia, por fin, el descubrimiento del leasing como medio de incentivación y desarrollo de la actividad productiva se remonta a poco más de diez años y si, hasta hoy, las empresas que ejercen tal actividad han crecido en número y consistencia, su despegue definitivo encuentra su remora más notable en la falta de una reglamentación legislativa,<sup>9</sup> que defina de modo inequívoco las características de la locación financiera y establezca de manera precisa un tratamiento fiscal de las operaciones relativas."

**d) Aspectos tributarios del leasing.**

[SANDOVAL LOPEZ]<sup>4</sup>

"Las normas tributarias sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenidas en el Decreto Ley NP 825, de 1974, son aplicables a la operación de leasing en la medida en que ella implica la compra de un bien, mueble o inmueble, para ceder su uso mediante el pago de una retribución y con opción de compra del bien de que se trata.

Cuando la operación versa sobre bienes muebles está afecta a los siguientes tributos:

1) La compra del bien mueble por la empresa de leasing está gravada con Impuesto al Valor Agregado

(I.V.A.) y se puede compensar el crédito respectivo con los débitos que se produzcan;

2) Según el artículo 27 bis del Decreto Ley NP 825, el arrendatario que hubiese importado un bien de aquellos que normalmente se destinan al Activo Fijo, puede recuperar el I.V.A. pagado cuando se produzcan remanentes de crédito fiscal durante períodos tributarios consecutivos, quedando autorizado para imputar el remanente a cualquier clase de impuestos fiscales y a los tributos que se perciban por intermedio de las aduanas, u optar a que dicho remanente le sea reembolsado por la Tesorería General de la República. La Circular NP 36 del Servicio de Impuestos Internos, publicada en el Diario Oficial del 3 de octubre de 1987, imparte instrucciones sobre la aplicación del

artículo 27 bis del Decreto Ley NP 825 ya referido;

3) Cuando se factura la renta periódica, la empresa de leasing debe recargar el I.V.A. correspondiente al respectivo período, según lo previsto en el artículo 8P, letra g), del Decreto Ley NP 825;

4) Al término de la operación, ejercida la opción de compra por el usuario, al traspasarse el bien no corresponde pagar I.V.A., por tratarse de una venta de un bien perteneciente al Activo Fijo de la empresa de leasing (arrendadora) y que no constituye una venta habitual que efectúe dicha entidad. En el hecho, el Servicio de Impuestos Internos (S.I.I.) suele exigir que se pague I.V.A. sobre el monto de la transferencia y no por existir crédito fiscal no se origina ninguna consecuencia práctica, aparte de un costo financiero por el uso del monto del dinero.<sup>10</sup> Lo que no puede admitirse es que el S.I.I. pretenda tasar el valor de la transferencia, lo que puede impugnarse fundado en la improcedencia del impuesto, y

5) El usuario del bien en leasing puede emplear como crédito fiscal el I.V.A. pagado y compensarlo con el débito de su operación normal.

Cuando la operación de leasing tiene por objeto un inmueble, queda sujeta al siguiente régimen tributario:

1) En el caso de compra del bien raíz por la empresa de leasing (arrendadora) a una sociedad inmobiliaria o a personas o empresas que no sean calificadas de constructoras, no estará afecta a I.V.A. dicha adquisición y lo que tampoco procede es efectuar recuperación alguna por no existir crédito fiscal;

2) En el evento que la compra del inmueble se haga a una empresa constructora, gravada por ello con I.V.A., la empresa de leasing al convenir la cesión del uso y goce del bien (arrendamiento), afecta a I.V.A., puede recuperar su crédito contra el débito correspondiente. Tal situación se presenta si el bien raíz cedido en leasing se entrega provisto de instalaciones, para una actividad industrial o comercial, o se entrega amoblado.

"Ahora bien, en el caso que la cesión del uso y goce del predio no estuviere afecta a I.V.A., habiendo la empresa de leasing soportado el tributo, se le autoriza cargar el mayor costo que esta situación comporta a Resultados, como pérdida y con cargo a la depreciación del bien;

3) Para el usuario que pague I.V.A. por el contrato de leasing que celebre, dicho impuesto se considera crédito fiscal, que podrá deducir del I.V.A. que se origine en sus propias operaciones, y

4) De igual forma que tratándose de bienes muebles, ejercida la opción de compra, la venta que se realiza al término de la operación no está sujeta al pago de I.V.A. La vendedora no es una empresa constructora, sino una entidad financiera que cedió el uso y goce del bien para que fuese adquirido al término de la operación."

**e) Diferencias entre Leasing Financiero y Leasing Operativo**

[GAMBOA AMADOR]<sup>5</sup>

"Entre estas dos modalidades, se pueden apuntar las siguientes diferencias:

1.- En el leasing operativo se da una relación bilateral entre sujetos constituída por el proveedor, fabricante o distribuidor, que financia la operación, y el tomador. En cambio, en el contrato de leasing financiero se da una rela

ción subjetiva trilateral entre el proveedor, dador y el tomador.

2 - En el leasing operativo no es normal la existencia de la opción de compra al finalizar el plazo convenido. En el financiero, generalmente se ejecutan dos contratos: uno referente a las obligaciones y derechos de las partes, y el otro relativo a la opción de compra a favor del tomador.

3.- En el leasing operativo el plazo del convenio es corto y puede ser finalizado unilateralmente por el tomador en cualquier momento. En el leasing financiero el tomador debe respetar lo pactado por el plazo respectivo; si rescinde en forma unilateral, incurre en responsabilidad. Se dan aquí relaciones de crédito a mediano o largo plazo.

4.- En el leasing operativo los bienes ofrecidos no son muy especializados, por lo que suelen ser reubicados fácilmente en el mercado, razón por la cual no interesa la opción de compra. En el leasing financiero cuando el plazo del convenio fenece, el tomador puede devolver el bien, ejecutar la opción de compra o negociar un nuevo convenio de leasing.



5.- En el leasing financiero, el precio o canon periódico representa una fórmula financiera que incluye amortización e intereses, por lo cual el tomador puede adquirir el bien al final del período convenido por un precio residual. En el leasing operativo, de existir la opción de compra, el precio del bien será aproximado al valor de mercado y no a un precio especial o residual.

6.- En el leasing operativo, la conservación y mantenimiento del bien suelen estar a cargo del tomador.

7.- En el llamado leasing operativo, la empresa de leasing elige el sector en el que desea operar y en vista de ello se anticipa a la demanda de la clientela, preparando previamente el stock necesario de los bienes a locar. Virtualmente es una locación de cosa con opción de compra mediante el pago de un precio residual. En el caso del leasing financiero, en cambio, la empresa de leasing tiene la característica de intermediario financiero, por lo cual opera en los más variados campos tratando de eliminar al máximo el stock de sobrantes.

8- El leasing financiero tiene por objeto la cesión en uso y goce a un sujeto, por lo general un empresario, de bienes muebles o inmuebles por parte de otro sujeto -la empresa de leasing (una entidad financiera)- que le adquiere o lo hace construir por un tercero bajo expresa indicación del primero con el fin de cederlos en uso. El usuario se compromete a abonar a la empresa de leasing (entidad financiera) un canon periódico como equivalente de dicho uso y goce. Es facultad del usuario convertirse en propietario de los bienes, al vencimiento del periodo convenido, contra el pago de un precio residual predeterminado, si bien esto no es esencial en el leasing financiero. El leasing operativo y el leasing financiero son dos contratos distintos aunque ambos prestan similares ventajas para el tomador del leasing.

En conclusión el leasing Operativo y el leasing Financiero Mobiliario aparecen como contratos ciertamente heterogéneos. Mientras que el leasing Operativo no plantea problemas en su calificación jurídica como arrendamiento (con opción de compra a veces), el leasing financiero mobiliario plantea unas peculiaridades respecto al contrato de arrendamiento."

**f) El leaseback**

[HIGHTON]<sup>6</sup>

“Las garantías pueden asumir diversas formas y una de ellas, por cierto la más primitiva, es aquella en la cual el deudor entrega al acreedor en plena propiedad una cosa, con el compromiso por parte de éste de restituirla o retransmitirla una vez que el deudor haya pagado su deuda<sup>39</sup>. Es la llamada venta con pacto de retroventa, que en nuestro sistema jurídico está prohibida expresamente cuando se trata de cosa mueble (art. 1380, Cód. Civ. arg.).

En el leasing de retro o lease-back? el titular de un bien lo transmite en propiedad a quien luego se lo alquila, para convertir así al anterior dueño en inquilino, todo lo cual se configura a través de un constituir posesorio (art. 2462, inc. 3º, Cód. Civ. arg.) en lugar de una real entrega de la cosa. Se puede tratar de una forma de garantía que constituye un deudor sobre su propiedad para garantizar a su acreedor el oportuno pago de un crédito o el cumplimiento de una obligación.

El lease-back o leasing de retro es un contrato por el cual un empresario vende su fábrica a una sociedad de leasing, la cual la realquila inmediatamente por un contrato de leasing.

La figura también puede tener por objeto sólo inmuebles o muebles de la empresa, y lo que la caracteriza es la transmisión de la propiedad de dichas cosas a quien celebra inmediatamente un contrato de leasing (locación) sobre ellas.

El leasing, que comienza como una locación de cosas, puede incluir la opción de compra por parte del tomador sobre las mismas cosas objeto del contrato. Al contratar la locación sobre los inmuebles o muebles enajenados, puede incluirse la opción de compra de los bienes al cabo de un cierto tiempo, que es aquel previsto para que el tomador haya debido saldar su deuda o la mayor parte de ella.

En tal supuesto, dependiendo de los valores y otras pautas que deben tenerse en cuenta, se advierte que no se trata de una venta, ni de una locación, pues si el deudor puede volver a adquirir las cosas enajenadas y alquiladas, el cambio de titularidad de las mismas no era más que una forma de garantizar el cumplimiento de las obligaciones por parte del deudor, debiendo consolidarse el dominio en cabeza del acreedor ante el incumplimiento por parte

del primero.

Normalmente esta venta bajo condición resolutoria se hace a efectos de obtener dinero. Si al término del plazo el vendedor-tomador ha podido cancelar la deuda volverá a adquirir el dominio de las cosas que ha transferido; si no ha podido hacerlo perderá definitivamente dicho dominio.

Así se advierte que en tal caso, la función del lease-back no es otra que la de garantizar la operación de financiación de un préstamo.

Esta figura ha sido caracterizada como una forma anómala de leasing. En efecto, las necesidades cambiantes de la actividad económica motivan la introducción de innovaciones operativas. Por ello es preciso evaluar detenidamente los alcances de estas nuevas modalidades a fin de constatar si responden a deformaciones o tergiversaciones de figuras ya existentes o si se trata de instituciones en gestión incipiente, y poder -por lo tanto- reglamentar adecuadamente sus alcances.

Resulta difícil entender que una empresa se desprenda de la propiedad de algunos o de todos sus activos fijos, y que luego celebre un contrato de leasing en el cual no haya opción de compra. Esta modalidad desnaturaliza el fin financiero que reviste el contrato de leasing como contribución al equipamiento empresarial, pues el tomador no incrementa su capacidad productiva, sino que recibe fondos que reintegra como alquiler y pierde de su activo la propiedad de esos bienes.

La finalidad inmediata y habitual del contrato de leasing es el uso de determinadas cosas muebles o inmuebles, que el tomador no tiene, pudiendo constituir su finalidad mediata la adquisición de dichas cosas. En el contrato de lease-back habitualmente no se advierte otra finalidad que la obtención de fondos mediante la movilización de los activos fijos, de tal manera que el tomador pueda seguirlos usando, a cuyo fin transmite la propiedad de los mismos, alquilándolos a su comprador que es, precisamente, quien efectúa el préstamo.

En ciertos casos existe una imperiosa necesidad de conservar el capital circulante de la empresa y poder disponer al mismo tiempo del equipo necesario para la fabricación de los productos cuya demanda debe satisfacerse. Se entiende que es de buena administración financiera la liberación del capital para el circulante o sea, para usos que ofrecen mayores retornos en vez de estar inmovilizados en activos fijos. Para la obtención inmediata de capital, se acude a esta operación denominada de venta y rearendamiento, que apunta principalmente hacia el incremento del circulante y consiste en que una empresa que ya posee bienes

productivos los vende y luego los sigue usando mediante arrendamiento para sus fines productivos. Conserva la ventaja operativa mediante su utilización e incrementa su capital de trabajo mediante la obtención del precio de venta.

El lease-back busca movilizar los activos fijos de una empresa sin interrumpir la función que ellos cumplen en la explotación de su unidad de producción. Es por ello que generalmente se advierte una función de garantía en la transmisión del dominio de las cosas muebles o inmuebles que luego van a ser objeto de un contrato de leasing (locación) entre las mismas partes, y quien efectúa un préstamo, asegurándose la propiedad de la cosa, ve cubierto el riesgo del incumplimiento por parte del tomador del crédito, sin necesidad de ejecutar los bienes de su deudor. Se violan consecuentemente, todos los principios de los derechos de garantía, en un régimen que como el nuestro, impide pactos comisorios y la apropiación directa de la cosa por parte del acreedor."

#### **g) Sujetos y capacidad en leasing**

[CASTALDI]<sup>7</sup>

Uno de los sujetos está perfectamente determinado en la ley: el dador. Aunque admite diversos supuestos.

- 1) Entidad Financiera
- 2) Sociedad que tenga por objeto -aclaramos, actividad- realizar este tipo de contratos. No creemos que debe ser una actividad exclusiva, ya que la ley no lo dice. Por otra parte, esa limitación la tenía el PrPE, fuente de la ley<sup>41</sup>.
- 3) Fabricantes o importadores, en los casos determinados por el artículo 28.

Con respecto a la capacidad (presupuesto de validez de los contratos) - respecto a la cual la ley nada dice expresamente - consideramos que la misma debe estar referida a la compra y venta<sup>42</sup>, porque siempre existe la posibilidad de la opción de adquisición, lo que significa que el dador debe poder vender y el tomador debe poder comprar. Serán aplicables, entonces, aparte de las normas de capacidad general, las del contrato de compra y

venta.

### **El Consentimiento**

Es indiscutible la presencia esencial de este elemento de los contratos en general.

Es decir, juegan las normas referidas al mismo.

Por las modalidades impuestas por la ley, nos encontramos con un contrato sumamente reglamentado en su figura típica, según ya hemos visto. Sólo un consentimiento integrado con los requisitos específicos dará lugar al leasing.

Podrán existir otras variantes -ya vimos la posibilidad del lease-back, por ejemplo -, pero no entrarán en el tipo legal.

Respecto al proceso de formación del consentimiento, teniendo en cuenta que antes de concretarse el contrato se desarrollan actividades dirigidas a tal concreción por parte generalmente del dador -quien encarga la elaboración o construcción del bien a dar en leasing-, habrá que tener muy en cuenta los principios de la responsabilidad precon-tractual, que pueden tener campo propicio para su aplicación."

### ***h) Tratamiento Tributario en el caso de los arrendadores.***

**Contrato con la ejecución de la opción de compra al finalizar el término. Antes de la ejecución de la opción de compra.**

[CALDERÓN ODIO]<sup>8</sup>

Por considerarse el leasing financiero como una compraventa a plazos, la sociedad de leasing debe declarar como ingreso gravable la totalidad de la operación del contrato de leasing en el ejercicio fiscal en que éste se suscriba. En ese sentido, se establece en el oficio número 799 del 13 de mayo de 1996, que:

"el arrendador declarará como ingreso gravable el monto total

de la operación, en el ejercicio fiscal en que se suscriben los contratos, en virtud de que está obligado a declarar sus operaciones con el sistema contable de devengado".

Esto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 de la LISR en correlación con el artículo 55 del Reglamento a dicha ley, que en lo que interesa establece:

"Artículo 55- Sistemas Contables.- Los declarantes deben aplicar los resultados de acuerdo con el sistema contable devengado o acumulado, no obstante podrán utilizar también el sistema percibido, previa autorización de la Dirección. "

Una de las interrogantes que surgen sobre esta afirmación, es si el ingreso bruto que se percibirá por la sociedad de leasing se grava en su totalidad en el ejercicio fiscal en que se declara, o si por el contrario, únicamente se debe tributar sobre el importe efectivamente percibido durante un mismo período fiscal. En criterio de los autores, lo correcto debe ser el diferimiento del pago del impuesto de acuerdo con la utilidad bruta percibida en la operación durante cada periodo fiscal.

Lo anterior, ha sido argumentado por el ex-funcionario de la asesoría técnica de la DGTD, señor Gerardo Martínez Coto, quien señaló que:

"El hecho de que el contribuyente esté obligado a llevar un sistema contable de devengado, implica dos cosas: debe registrar el ingreso en el período en que vende el producto, sin importar cuándo realmente reciba el importe; pero a la vez, puede contabilizar el respectivo costo de ventas en el ejercicio en que éste contribuye a generar el ingreso, independientemente de cuándo lo pague (principio contable de oposición). Por tanto, lo único que se grava al arrendador es la utilidad bruta percibida en la operación- es decir, la diferencia entre el ingreso bruto y el costo de ventas correspondiente-, sin perjuicio de la deducción de los gastos financieros y los restantes gastos generales de operación del negocio. "

De igual forma, puede llegarse a la misma conclusión al interpretar, a contrario sensu, varias resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo relacionadas con la deducción de gastos en el impuesto sobre las utilidades. En ese sentido, dicho organo ha establecido que:

"... Estima este Tribunal que el ajuste debe mantenerse toda vez que los períodos fiscales son independientes entre sí, y no pueden deducirse como gastos de un periodo, compras efectuadas en otro período fiscal. Como bien lo expresa la dirección a quo, por constituir las compras uno de los elementos para determinar el costo de ventas, el registro de la adquisición de mercancías debe efectuarse en el período en que realmente se realiza, pues se generaría una discrepancia en los resultados si el inventario al inicio del período no incluyera el valor de mercadería registrada como compras y si el inventario final abarcara el valor de mercadería cuya compra no ha sido registrada en el ejercicio".

## **2 NORMATIVA**

### **a) Decreto Ejecutivo N° 32876**

#### **Medidas tendientes a evitar el abuso en detrimento del interés fiscal de la figura del Leasing**

[PODER EJECUTIVO]<sup>9</sup>

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA Y EL MINISTRO DE HACIENDA

Con fundamento en las atribuciones que les confieren los artículos 140 incisos 3), 18) y 146 de la Constitución Política; los artículos 25 inciso 1), 27 inciso 1) y 28 inciso 2) acápite b) de la Ley N° 6227, Ley General de la Administración Pública del 2 de mayo de 1978 y sus reformas, el artículo 83 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, N° 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas, y el artículo 21 de la Ley sobre el Impuesto General sobre las Ventas, o Ley N° 6826 del 8 de noviembre de 1982 y sus reformas.

Considerando:

1°—Que, una de las características de la más reciente doctrina del

Derecho Tributario es, sin duda, la preocupación por el estudio de los temas que surgen de la realidad y que en cada momento gozan de mayor actualidad debido a los problemas que plantean y que exigen una respuesta jurídica inmediata. Se trata de temas que, en general, tienen un régimen jurídico complejo cuyo análisis y comprensión exige un esfuerzo notable. Las transacciones entre los distintos factores de la economía se han visto esencialmente afectadas por los importantes cambios sociales, económicos e incluso políticos de los últimos tiempos. En ese sentido, la noción de empresario y la filosofía de empresa han sufrido la influencia de nuevos intereses y nuevos sistemas operativos.

2º—Que, dentro de esta temática, se encuentra la figura del leasing, que no obstante ser un instrumento que en nuestro país se ha desarrollado con cierta intensidad, ello ha sido sin contar con normas expresas en la ley del impuesto sobre la renta -situación que prevalece al día de hoy- no obstante que, por su forma de operar, permite que empresarios y profesionales, tengan en esa figura, la posibilidad de adquirir o utilizar activos a los que, de otra forma, frente a los rigurosos requisitos para un financiamiento puro y simple, no podrían acceder.

3º—Que, configurando entonces el leasing, una operación que recoge una conducta social, producto de las cada vez más complejas formas de financiación empresariales en un mundo globalizado y totalmente competitivo, es necesario establecer normas que permitan esclarecer y cuantificar su efecto en la determinación de la obligación tributaria, en forma equilibrada y transparente, cuando en las transacciones medie la utilización de esa figura para la obtención de activos que intervienen en la generación de ingresos gravables, de tal manera que quede claro, en atención a su funcionamiento, cuáles partidas pueden reconocerse como gastos necesarios, útiles y pertinentes para producir la renta.

4º—Que, asimismo, con motivo de la actual discusión del proyecto "Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural", al debatirse este tema, fue pública y notoria la intención legislativa de normar esta figura para evitar su uso abusivo, reconociendo además, la participación de la figura del intermediario financiero en la transacción.

5º—Que, según lo dispuesto en el artículo 2 inciso c) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas vigente, constituye venta el



arrendamiento con opción de compra, sin distinguir acerca de su naturaleza, aspecto ratificado mediante sentencia N° 344 de 26 de mayo de 2005 emitida por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en que se resolvió, que en cuanto a los contratos de arrendamiento con opción de compra, sin mayores distinciones, para efectos del impuesto general sobre las ventas, procede la aplicación del tributo, aspecto que debe ser tenido en cuenta a los efectos del presente decreto.

6°—Que, dados estos antecedentes, hay que señalar que no obstante que la emisión del Decreto N° 32433-H de 12 de mayo de 2005, mediante el cual se derogó el Decreto 30389-H del 2 de mayo del 2002, constituyó un primer paso de la Administración para emitir normas tendientes a equilibrar el tratamiento fiscal del leasing, dado que no existen dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, N° 7092 de 21 de abril de 1988 y sus reformas, disposiciones concretas al respecto, el hecho público y notorio en el medio nacional de reconocer la participación de entidades dedicadas exclusivamente a operaciones de financiamiento a través de la figura del "leasing", torna necesario, como se indicó, esclarecer y completar el tratamiento fiscal aplicable, siempre orientado a evitar el abuso de la figura en detrimento del interés fiscal, considerando además, el efecto beneficioso para diferentes sectores de la economía nacional, que de otra manera, verían muy limitadas sus posibilidades de crecimiento, por falta de opciones diferentes y accesibles de financiación, de cara a las múltiples oportunidades que la apertura del mercado ofrece a corto, mediano y largo plazo; así como también, por seguridad jurídica de los contribuyentes, en cuanto debe esclarecerse la situación de los contratos en vigor al tenor de las regulaciones derogadas. Por tanto:

DECRETAN:

Artículo 1°—Del arrendamiento asimilable a una compraventa a plazos: Para efectos del impuesto sobre las utilidades previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el caso de cesión de uso de activos con opción de compra o renovación que no constituya arrendamiento operativo según las definiciones indicadas en los artículos 2° y 3° de este Decreto, cuando por las condiciones económicas de la operación, no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra alternativa, será deducible para el arrendatario, un importe equivalente a las cuotas de depreciación que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta N° 7092 del 21 de abril de 1988 y sus

reformas y el Anexo 2 de su Reglamento vigentes, corresponderían a los activos cedidos con opción de compra o renovación.

Se entenderá que no existen dudas razonables de que se va a ejercitar una u otra alternativa, cuando el monto a pagar por el ejercicio de la opción de compra o renovación sea inferior al monto resultante de deducir del precio de adquisición o costo de producción del activo, la suma de las cuotas de depreciación que le corresponderían conforme al plazo de duración del contrato respectivo. Es decir, cuando el monto acordado por el ejercicio de la respectiva opción, sea inferior al valor en libros del activo.

La diferencia existente entre las cantidades a pagar al arrendante, incluyendo el valor de la opción de compra o de renovación, y el precio de adquisición o costo de producción del bien, o sea, el financiamiento, tendrá la consideración de gasto a distribuir entre los períodos impositivos comprendidos dentro del tiempo de duración de la cesión para el arrendatario.

Cuando el activo haya sido objeto de previa transmisión por parte del arrendatario al arrendante, el arrendatario continuará deduciendo la depreciación en idénticas condiciones y sobre el mismo valor, anteriores a la transmisión. También podrá deducir como gasto a distribuir entre los períodos impositivos comprendidos dentro del plazo acordado para la cesión, el financiamiento otorgado por la entidad cedente, representado por la diferencia existente entre la cantidad a pagar a la entidad cedente, incluyendo el valor de la opción, y el valor obtenido por la transmisión del bien.

Cuando sea de aplicación lo previsto en este artículo, el arrendante depreciará el precio de adquisición o costo de producción del bien, deducido el valor de la opción de compra o de renovación, en el plazo de vigencia de la operación.

Artículo 2º–Del arrendamiento operativo. Se considerará, para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como contratos de "arrendamiento operativo" o "leasing operativo", todos aquellos contratos de arrendamiento con opción de compra o renovación que califiquen en las definiciones a que se refiere el artículo 3 de este Decreto.

Con respecto a aquellos contratos de arrendamiento que no califiquen en las definiciones a que se refieren el artículo 1 y el artículo 3 mencionado, ambos de este Decreto, las cuotas de arrendamiento serán plenamente deducibles para el arrendatario; asimismo, el arrendante podrá deducir las cuotas de depreciación que correspondan de acuerdo con el Anexo 2 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 3º–Del arrendamiento operativo en función financiera. Se considerará, para efectos tributarios, dentro de la categoría de contratos de "arrendamiento operativo" o "leasing operativo", aquellos en los que los arrendantes son entidades financieras o empresas dedicadas habitualmente al negocio de arrendamiento de activos con opción de compra o renovación, y que tengan un capital mínimo de quinientos mil dólares, moneda de los Estados Unidos de América, y en que los arrendatarios pueden ser cualquier persona física, jurídica, o ente colectivo sin personalidad jurídica que tenga carácter de contribuyente autónomo de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta, que requieran de financiación para sus actividades profesionales o empresariales. Se caracterizan porque, tras un período de arrendamiento, el arrendatario tiene derecho a adquirir el bien mediante el pago de una "opción de compra" previamente determinada al celebrarse el contrato. Los contratos deberán ser cancelables, de modo que le asista al arrendatario el derecho de dar por terminado el contrato en cualquier momento de su vigencia, sin perjuicio de que esa decisión esté sujeta al cumplimiento de las obligaciones pendientes a esa fecha y al pago de algún tipo de indemnización o cláusula penal. La existencia de una cláusula penal o de cualquier otra estipulación contractual que obligue al arrendatario a indemnizar al arrendante en virtud de la terminación anticipada, no implicará que el convenio se considere no cancelable. Sin embargo, si dichas cláusulas penales o estipulaciones implican el pago de la mayor parte de las cuotas de arrendamiento originalmente pactadas, al punto que su onerosidad haga improbable su rescisión, el convenio podrá considerarse como no cancelable. Perderán su consideración de arrendamiento operativo con función financiera los contratos que sean no cancelables y en que además confluya alguna de estas cuatro condiciones adicionales:

i) Que transfieran la propiedad del bien al arrendatario.

ii) Que contenga una opción de compra a precio especial, entendiéndose para estos efectos que el precio especial es cuando el monto acordado por el ejercicio de la respectiva opción, es inferior al valor en libros del activo.

iii) Que la duración del arrendamiento sea igual al 75% o más de la vida económica estimada del bien arrendado.

iv) Que el valor actual de los pagos por arrendamiento mínimo para el arrendatario, excluyendo los costos ejecutorios, sea igual mayor al 90% del valor justo del bien arrendado.

Deberá respetarse las siguientes reglas específicas:

a) Operaciones de arrendamiento operativo: Tendrán la consideración de operaciones de arrendamiento operativo en función financiera aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad, según las especificaciones del arrendatario, a cambio del pago de cuotas periódicas y en que intervengan entidades financieras o empresas dedicadas habitualmente al negocio de arrendamiento con opción de compra o renovación en calidad de arrendantes-financistas

Los bienes objeto de cesión serán únicamente aquellos destinados a la generación de rentas gravables por parte del arrendatario. El contrato de arrendamiento operativo en función financiera incluirá necesariamente una opción de compra, a favor del arrendatario.

Para efectos del concepto de habitualidad, no calificarán aquellas empresas fabricantes o distribuidoras de activos que directamente cedan dichos activos al usuario en arrendamiento con opción de compra o renovación, respecto de las cuales aplicará el artículo 1 de este Decreto.

b) De las cuotas de arrendamiento: Las cuotas de arrendamiento deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos, diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del costo del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra, y la carga financiera exigida por ella, sin

perjuicio de la aplicación del impuesto sobre las ventas correspondiente, en los términos que se indica en el artículo 6 de este Decreto.

El importe anual de las cuotas de arrendamiento que corresponde a la recuperación del costo del bien, deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual.

c) De los importes a deducir de la base imponible por el arrendatario y su limitación: Tendrá la consideración de gasto deducible de la base imponible para efectos del impuesto sobre la renta del arrendatario, la carga financiera a que se refiere el inciso b) anterior, así como también, bajo las condiciones que se indican a continuación, el resto de la cuota de arrendamiento sufragada por el arrendatario.

Será deducible la parte de las cuotas de arrendamiento pagadas, correspondiente a la recuperación del costo del bien, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos y otros activos no sujetos a depreciación. Cuando tal condición concorra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente el importe que corresponda a los elementos susceptibles de depreciación que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato.

El importe de la cantidad deducible de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior no podrá ser superior al resultado de aplicar al costo del bien, el doble del porcentaje de depreciación que, por el método de línea recta, corresponda al bien, según lo previsto en el Anexo N° 2 al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite. Para el cálculo del límite mencionado, se tendrá en cuenta el momento a partir del cual el bien está en condiciones de ser utilizado en la producción de rentas gravables.

e) Del importe a deducir como gasto por depreciación de los bienes arrendados por parte de la entidad arrendante: Las entidades arrendadoras deberán depreciar el costo de todos y cada uno de los bienes adquiridos para su arrendamiento, deducido el valor consignado en cada contrato para el ejercicio de la opción de compra, conforme a la vida útil que corresponda al bien de que se trate, según lo establecido en el Anexo N° 2 al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

Artículo 4º—De la conciliación para efectos tributarios. En razón de que las empresas se encuentran en la obligación de registrar contablemente los arrendamientos de acuerdo con las prescripciones de la Norma Internacional de Contabilidad 17, en caso de que el tratamiento de conformidad con lo dispuesto en los artículos anteriores no coincida con el que se debe dar, para efectos financieros, según la NIC citada, se deberán conciliar sus resultados financieros para realizar los ajustes que afectarán la base imponible del impuesto. El tratamiento contable asignado al contrato no tendrá incidencia en materia tributaria, siempre y cuando la conciliación que se haga con tales efectos cumpla con las disposiciones de este Decreto.

Artículo 5º—Del impuesto sobre remesas al exterior: En el caso de pagos efectuados a beneficiarios no domiciliados en el país por los arrendamientos previstos en el artículo 1, por ser asimilables estos a la compra venta a plazos del bien, no están afectos al impuesto sobre las remesas al exterior.

Para los arrendamientos previstos en los artículos 2 y 3, cuando se trate de bienes utilizados en actividades comerciales, debe retenerse el 15% de los montos pagados o acreditados, establecidos en el artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

Asimismo, en el caso de bienes utilizados en actividades industriales o agropecuarias, si se cumplen las condiciones establecidas en el artículo mencionado para esos casos, no aplica la retención indicada.

Artículo 6º—Del cobro del impuesto general sobre las ventas: Por cuanto según lo dispuesto en el artículo 2 inciso c) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas vigente, constituye venta el arrendamiento con opción de compra, en cualquiera de las situaciones previstas en los artículos 1, 2 y 3 anteriores, debe cobrarse el impuesto sobre las ventas, observando al efecto lo establecido en el artículo 3 inciso a), según el cual en estos casos el hecho generador ocurre en la fecha de facturación o entrega de las mercancías, el acto que se realice primero. En el caso del arrendamiento operativo en función financiera a que se refiere el artículo 3 de este Decreto, deberá excluirse de la base imponible la parte correspondiente a la carga financiera.

Artículo 7.—De la obligación de inscribirse: Las empresas

arrendadoras, están en la obligación de inscribirse como contribuyentes del impuesto general sobre las ventas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 inciso c) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas vigente, según el cual, el arrendamiento con opción de compra se considera una venta, so pena de la aplicación de las sanciones que correspondan, de conformidad con lo establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 8º–Derogatoria: Derógase el Decreto N° 32433-H del 12 de mayo del 2005 publicado en el Diario Oficial La Gaceta N° 126 del 30 de junio del 2005.

Artículo 9º–Vigencia. Rige a partir de su publicación.

Transitorio único.–De conformidad con el principio de seguridad jurídica que debe prevalecer en las relaciones Fisco-Contribuyente, para la determinación del impuesto sobre la renta del período 2005 se aplicarán las reglas del Decreto ejecutivo N° 30389-H del 2 de mayo del 2002, publicado en La Gaceta N° 94 del 17 de mayo del 2002. A partir del período fiscal 2006, se aplicarán las reglas contenidas en este Decreto.

Dado en la Presidencia de la República.–San José, a los seis días del mes de diciembre del dos mil cinco.

### **3 JURISPRUDENCIA**

#### **a) Diferencias con el contrato de venta con reserva de dominio**

[TRIBUNAL SEGUNDO CIVIL]<sup>10</sup>

Resolución No 030

TRIBUNAL SEGUNDO CIVIL, SECCION SEGUNDA.- San José, a las quince horas del catorce de febrero del dos mil tres.-

Proceso ORDINARIO establecido en el JUZGADO QUINTO CIVIL DE SAN JOSE, bajo el expediente número 95-001168-184-CI, por I.P.L. SISTEMAS SOCIEDAD ANONIMA, representada por sus apoderados generalísimos sin límite de suma Emel Hernández Valerio, mayor, casado, gerente de ventas, vecino de Cartago, cédula 3-169-334 y Marco Muñoz García, mayor, casado, administrador de empresas, vecino de San José, cédula 9-061-147, contra LENTES DE COSTA RICA SOCIEDAD ANONIMA, representada por sus apoderados generalísimos sin límite de suma Aníbal Ramírez Fajardo, mayor, casado, comerciante, vecino de San José, cédula 8-059-490 y Rodolfo Jiménez Sáenz, mayor, casado, ingeniero industrial, vecino de San José, cédula 1-515-132. Intervienen como apoderados especiales judiciales, de la accionante el licenciado Manuel Fernández Campos y de la accionada los licenciados Gonzalo Víquez Oreamuno y Martín Mainiere Jiménez.-

RESULTANDO:

1.- La presente demanda cuya cuantía se fijó en la suma de un millón ochocientos sesenta mil cuatrocientos treinta y siete colones, con cincuenta céntimos, es para que en sentencia se declare: <sup>2</sup> ...1- Con lugar la presente ACCION ORDINARIA DE INCUMPLIMIENTO DE CONTRATO, condenando a LENTES DE COSTA RICA S.A. al pago de UN MILLON OCHOCIENTOS SESENTA MIL CUATROCIENTOS TREINTA Y SIETE COLONES CON CINCUENTA CENTIMOS que se desglosan de la siguiente manera: 1- PRINCIPAL: del 1 de abril de 1994 al 1 de agosto de 1995---1.806.250.00 2- INTERESES a la fecha---54.187.50 3- TOTAL 1.860.437.50 4- Se le condene al demandado al pago de ambas costas personales y procesales. <sup>2</sup> (Sic).-

2.- La accionada fue debidamente notificada de la demanda y la contestó negativamente, oponiéndole las excepciones de falta de derecho, falta de interés, falta de legitimidad, sine actione agit, prescripción, caducidad, pago y falta de acción.-

3.- El licenciado German Valverde Vindas, Juez Quinto Civil de San José, en sentencia dictada a las quince horas veinte minutos del



veintinueve de mayo del dos mil uno, resolvió: <sup>2</sup> ... POR TANTO: Conforme lo expuesto y artículos de citas, se resuelve: a.- Al dictado del presente fallo, no se observa falta de timbres en el Poder Especial Judicial, visible a folio 134 frente, que los representantes de la accionada otorgaran a los Licenciados Gonzalo Andrés Víquez Oreamuno y Martín Mainiere Jiménez; b.- Los timbres en el contrato aportado como prueba base del presente asunto, fueron aportados por la parte actora con su escrito de folio 174, según constancia al reverso del mismo, con lo cual queda subsanado el defecto de falta de timbres, además, tal documento emanado de ambas partes del presente proceso y que hace creíble los hechos alegados, hace que se tenga como principio de prueba escrita, el que es de conocimiento de ambas partes de este asunto, y al mismo ambos hacen referencia, y es de relevancia para la solución del presente asunto.- c.- Se rechaza el incidente de documentos extemporáneos formulado por la parte actora. Se rechazan las excepciones de falta de derecho, falta de interés, falta de legitimidad, pago, sine actione agit, caducidad y falta de acción, todas ellas formuladas por la parte accionada. En lo que respecta a la excepción de prescripción también alegada en su oportunidad por la demandada, se rechaza la misma en cuanto a la acción principal, acogiéndose en lo que respecta a los intereses cobrados, declarándose prescritos únicamente aquellos anteriores al seis de noviembre de mil novecientos noventa y cuatro. Ante el acogimiento de la presente demanda y falta de contrademanda, se rechazan las pretensiones de la parte demandada.- En consecuencia, se declara CON LUGAR el presente proceso ORDINARIO establecido por I.P.L. SISTEMAS SOCIEDAD ANÓNIMA , representada por Emel Hernández Valerín y por Marco Antonio Muñoz García , contra LENTES DE COSTA RICA SOCIEDAD ANONIMA , representada por Aníbal Ramírez Fajardo , declarándose que: a.- En vista de que la sociedad accionada: Lentes de Costa Rica Sociedad Anónima, incumplió el mal llamado Contrato de Arrendamiento, siendo lo correcto Contrato de Compra Venta a Plazo, que suscribiera con la actora I.P.L. SISTEMAS SOCIEDAD ANÓNIMA, deberá cancelar las mensualidades dejadas de pagar y que se había comprometido honra, esto a partir del veinticinco de abril de mil novecientos noventa y cuatro y haata el veinticinco de marzo de mil novecientos noventa y cinco, sea un lapso de once meses, por la suma de UN MILLÓN CIENTO SESENTA Y OCHO MIL SETECIENTOS CINCUENTA COLONES; b.- Se condena también a la demandada al pago de los intereses correspondientes sobre la suma indicada, a partir del seis de noviembre de mil novecientos noventa y cuatro, y hasta el veinticinco de marzo de mil novecientos noventa y cinco, pactados al tres por ciento mensual, por la suma de TREINTA Y CINCO MIL SESENTA Y DOS COLONES CINCUENTA CÉNTIMOS; c.- Que son a cargo de la accionada el pago de las

costas personales y procesales de este asunto. <sup>2</sup> (Sic).

4.- De dicho fallo conoce este Tribunal en virtud de apelación interpuesta por el licenciado Manuel Fernández Campos en su calidad de apoderado especial judicial de la accionante, y el licenciado Martín Mainiere Jiménez en su calidad de coapoderado especial judicial de la accionada.- En el procedimiento se han observado las prescripciones correspondientes.-

REDACTA el Juez ALVARADO LUNA; y,

CONSIDERANDO:

I) En el considerando primero de su fallo, el Juez de instancia realiza una serie de consideraciones en torno a los defectos u omisiones que, según dice, han sido corregidos durante el proceso. El Tribunal está de acuerdo en que la situación de los timbres prevenidos en resoluciones de las once horas treinta minutos del dieciocho de setiembre de mil novecientos noventa y cinco y trece horas treinta minutos del veintiuno de marzo de mil novecientos noventa y seis fue debidamente corregida; sin embargo, no ocurre lo mismo en cuanto a los timbres faltantes en el poder especial judicial visible a folio 134, respecto de los cuales este Tribunal advirtió en su oportunidad que no estaban completos. La parte demandada no se preocupó por subsanar esta situación, y el Juez de primera instancia estimó errónea la apreciación dada en esta instancia, dejando sin corregir un problema de representación que aún subsiste. Si en el poder otorgado visible a folio 134 se pretendió conferir mandato a dos profesionales en Derecho, debe entenderse que lo que se otorga no es un poder, sino dos, uno a favor de Gonzalo Andrés Víquez Oreamuno y el otro a favor del licenciado Martín Mainieri Jiménez. En estas condiciones, los timbres fiscales que debieron pagarse son los equivalentes a doscientos cincuenta colones, y no solo a ciento veinticinco colones según consta en el mencionado documento. Ahora bien, después de la resolución de este Tribunal de las nueve horas cuarenta minutos del veintitrés de marzo de mil novecientos noventa y nueve donde se advirtió de la falta de timbres, se observa que a la recepción de prueba confesional se presentó el licenciado Mainieri, y que este mismo profesional fue quien recurrió de la sentencia de primera instancia. Así entonces, y para no causar indefensión, se dispone tener como apoderado únicamente al citado profesional, no así al licenciado Víquez

Oreamuno porque la insuficiencia de timbres en el documento donde se le otorga el poder no ha sido subsanada aún.

II) Por encontrarse ajustado a lo dispuesto por el artículo 293 del Código Procesal Civil y por no haber impugnación sobre este punto, se mantiene lo resuelto por el a-quo en torno al incidente de documentos extemporáneos promovido por la parte actora.- Tal y como lo expresó el juez de instancia, tales documentos no se encuentran dentro de los casos de excepción indicados en la norma ya mencionada para efectos de aceptarlos dentro del proceso.-

III) De la relación de hechos probados que contiene el fallo en examen, se elimina el identificado como 5) por no ser un hecho propiamente dicho sino una apreciación jurídica cuyo análisis corresponde a la parte considerativa del fallo. En lo demás, y por corresponder en un todo con los elementos de prueba que constan en autos, se aprueba la relación de hechos demostrados constantes en la sentencia.

IV) En lo que se refiere a los hechos no probados, se prohíba la relación que de éstos contiene el fallo apelado, en tanto que efectivamente no existen elementos de prueba que los sustenten.

V) La presente acción, tenía como objeto inicial que se condenara a la demandada al pago a favor de la actora de la suma de un millón ochocientos seis mil doscientos cincuenta colones, así como una suma de intereses de cincuenta y cuatro mil ciento ochenta y siete colones con cincuenta céntimos. Posteriormente, la parte actora varió su petitoria conforme se observa a folio 103, bajando sus pretensiones a las siguientes sumas: un millón ciento sesenta y ocho mil setecientos cincuenta colones dejados de pagar por la accionada en virtud del contrato firmado por ambas partes, así como los intereses que liquidó en la suma de treinta y cinco mil sesenta y dos colones con cincuenta céntimos del mes de abril de mil novecientos noventa y cuatro al mes de marzo de mil novecientos noventa y cinco. La acción fue contestada negativamente por la sociedad demandada, alegando que el contrato contenía cláusulas abusivas que debían ser declaradas nulas, y que además, el equipo que se les vendió no era nuevo sino usado, lo cual nunca se le advirtió, amén de que el equipo objeto del contrato estaba defectuoso. El Juez de primera instancia acogió parcialmente la demanda, declaró prescritos los intereses producidos con anterioridad al seis de noviembre de mil

novecientos noventa y cuatro y condenó a la accionada a pagar a la actora la suma de un millón ciento sesenta y ocho mil setecientos cincuenta colones, los intereses del seis de noviembre de mil novecientos noventa y cuatro al veinticinco de marzo de mil novecientos noventa y cinco en la suma de treinta y cinco mil sesenta y dos colones con cincuenta céntimos y ambas costas de la acción, estimando que en el caso que nos ocupa lo pactado por las partes no fue un arriendo, ni un leasing, sino una compraventa con pacto de reserva de dominio. De lo así resuelto apeló la parte actora en cuanto a la declaratoria de prescripción de los intereses producidos con anterioridad al seis de noviembre de mil novecientos noventa y cuatro, y en cuanto estima improcedente el no reconocimiento de intereses dejados de percibir desde el trece de setiembre de mil novecientos noventa y cinco a la fecha, lo que en su criterio, solo beneficia al demandado. La parte accionada, por su parte recurrió del fallo indicando que el negocio realizado entre las partes era un contrato de leasing y no un arrendamiento, y que el equipo entregado a ellos carecía de las características idóneas para el desempeño que se requería, y que por el contrario, venía dañado y no funcionaba en los términos y condiciones en que se ofreció.

VI) SOBRE LA INCONFORMIDAD DE LA PARTE ACTORA: La accionante se muestra en desacuerdo con el fallo emitido por el a-quo, porque según manifiesta, éste otorgó intereses hasta el veinticinco de marzo de mil novecientos noventa y cinco, no así los intereses que se han venido generando hasta el dictado de la sentencia y su firmeza, lo cual resulta injusto porque desde la notificación a la demandada se ha venido interrumpiendo la prescripción, y los intereses generados hasta el dictado de la sentencia suman ya tres millones setecientos sesenta y tres mil trescientos setenta y cinco colones exactos. Agrega que la suma condenada ha perdido valor, y que lo resuelto beneficia al demandado, quien ha venido prolongando el proceso y que al final pagará una suma totalmente devaluada. Si bien las razones que da el recurrente son entendibles, tanto el Juez a-quo como este Tribunal se encuentran imposibilitados de otorgar los intereses mencionados por la actora en este recurso, debido a que ésta no hizo reclamo expreso de los intereses futuros al promover su demanda. En este sentido, debe recordarse que las sentencias de los Tribunales deben ajustarse al principio de congruencia, según el cual debe haber una debida correspondencia entre lo solicitado por las partes y lo resuelto por el Juez. Es decir, el Juez no puede salirse del marco de discusión que han fijado las partes, no puede dejar de resolver todos y cada uno de los extremos que han sido objeto de la

discusión, pero tampoco puede conceder más de lo pedido. En este sentido dispone el párrafo primero del artículo 155 que <sup>2</sup> Las sentencias deberán resolver todos y cada uno de los puntos que hayan sido objeto del debate, con la debida separación del pronunciamiento correspondiente a cada uno de ellos, cuando hubiere varios. No podrán comprender otras cuestiones que las demandadas, no conceder más de lo que se hubiere pedido. .. <sup>2</sup> . Al formular la petitoria de la demanda, la sociedad actora solicitó inicialmente el pago de una suma de un millón ochocientos seis mil doscientos cincuenta colones, más intereses <sup>2</sup> a la fecha <sup>2</sup> por cincuenta y cuatro mil ciento ochenta y siete colones con cincuenta céntimos. Posteriormente, en escrito de folio 103 rectificó la petitoria de la demanda y modificó lo solicitado alegando que había un error en el cálculo. En dicho escrito solo pidió que se condenara a la parte accionada a pagar la suma de un millón ciento sesenta y ocho mil setecientos cincuenta colones por concepto de principal, y los intereses de abril 94 a marzo 95 en la suma de treinta y cinco mil sesenta y dos colones con cincuenta céntimos, limitando así su pretensión en cuanto a este extremo (ver folio 103). Obsérvese como nunca se solicitó de manera expresa, la condena con relación a los intereses que se generaran hasta el efectivo pago de la obligación, tal y como ahora pretende a través del recurso presentado. Este extremo nunca fue reclamado en la demanda, nunca fue objeto de discusión, y por ello no podía el a-quo, ni tampoco puede este Tribunal concederlo sin incurrir en vicio de ultrapetita. Tal omisión no es responsabilidad del a-quo, quien simplemente se ajustó a lo solicitado en la petitoria, sino que la responsabilidad compete enteramente a quien elaboró el libelo de demanda, al omitir un reclamo que ahora se estima justo, pero que no fue mencionado en la oportunidad procesal correspondiente como para obtener el reconocimiento judicial. En este sentido, entonces, no lleva razón la parte actora en sus agravios, de ahí que deberá confirmarse lo resuelto.

VII) En el caso de la accionada, ésta manifestó que lo pactado entre las partes era un contrato de leasing y no un contrato de arrendamiento como lo ha venido sosteniendo la parte demandada. Manifiesta que los equipos proporcionados por la actora no eran los que se indicó inicialmente en el contrato, que carecían de las características idóneas para el desempeño que se requería y por el contrario, tales equipos venían dañados y no funcionaban en los términos y condiciones que se ofrecieron. Sobre el particular, este Tribunal está de acuerdo con el a-quo en el sentido de que lo pactado entre las partes fue una compra-venta con pacto de reserva de dominio y no un contrato de arriendo. Es una compraventa porque

entre las partes existió acuerdo de cosa y precio. El pago del precio se haría en tractos mensuales de ciento seis mil doscientos cincuenta colones por veinticuatro meses y al término del contrato Lentes de Costa Rica pasaría a ser la propietaria de los bienes objeto del contrato. Precisamente aquí se encuentra la diferencia con el leasing que menciona la parte demandada, porque en éste último el tomador puede hacer suyos los bienes contratados con el pago de un precio residual, precio que en el caso que nos ocupa no existe. Asimismo, en el leasing el tomador tiene derecho, también, a devolver los bienes o que éstos le sean cambiados por equipo nuevo, nada de lo cual acontece en este caso. Y no es un arriendo porque en este tipo de contrato los bienes siguen perteneciendo al arrendante una vez finalizado el contrato, lo cual tampoco ocurre en este caso. Se trata en la especie de una compra-venta, pero que incluye un pacto de reserva de dominio, respecto del cual ha dicho la doctrina: <sup>2</sup> Consiste en la cláusula por la cual se estipula que, no obstante la entrega de la cosa vendida al comprador, el vendedor se reserva o retiene el dominio de ella hasta que se cumpla la condición; ésta generalmente consiste en el pago total o parcial del precio, pero puede ser cualquier otro hecho (...). Es corriente que este pacto se utilice en la modalidad de venta de bienes muebles pagaderos en abonos, o a plazos, pero también puede utilizarse cuando el objeto de la venta es un bien inmueble (...). La finalidad del pacto, es pues, fundamentalmente, asegurar al vendedor el pago del precio en las compraventas de este tipo, procurando a su vez un beneficio al comprador, a quien se le permite usar el bien sin ser todavía su propietario. Se trata aquí de una especie de garantía para el vendedor <sup>2</sup> (Ramírez Altamirano, Marina. Derecho Civil Tomo IV: Los Contratos Traslativos de Dominio, Editorial Juricentro, San José, 1991). En nuestro medio, la única referencia legal a este tipo de pacto se encuentra en el artículo 458 del Código de Comercio, norma que limita a tres años el plazo que contenga reserva de dominio. Si en el presente caso las partes pactaron que la actora entregaría a la demandada un equipo de cómputo cuyas características se indicaron de manera expresa en el contrato, que por dicho equipo la sociedad demandada pagaría la suma mensual de ciento seis mil doscientos cincuenta colones exactos, y que al final del plazo, una vez pagadas todas las mensualidades, el equipo pasaría a ser propiedad exclusiva de Lentes de Costa Rica Sociedad Anónima, resulta claro que lo acordado por las partes fue, precisamente, un contrato de compra-venta con pacto de reserva de dominio, cuyas características ya han sido expuestas.

VIII) Ahora bien, lleva razón la parte demandada cuando alega que

lo pactado no fue un leasing; sin embargo, ello no la eximía de su obligación de cumplir con el contrato en los términos pactados, aunque la denominación que dieron las partes no fuera acorde a lo que realmente se pactó. Es claro que en el presente caso la parte demandada dejó de pagar las mensualidades respectivas por el equipo adquirido, lo que da derecho a la parte actora para formular el reclamo que mediante este proceso se pretende hacer valer. También refiere la sociedad accionada, como motivo de inconformidad, que los equipos proporcionados por la actora no eran los que se indicó inicialmente en el contrato, que éstos no tenían las características idóneas para el desempeño que se requería y por el contrario, éste venía dañado y no funcionaba en los términos y condiciones en que se ofreció. De los autos, se desprende que por más de un año la parte demandada utilizó el equipo entregado por la actora, sin que haya mediado queja alguna por el funcionamiento de tal equipo. Esto hace presumir que el equipo funcionaba bien, de suerte que cualquier prueba en contrario debió haber sido aportada por la demandada según mandato del inciso segundo del artículo 317 del Código Procesal Civil. No hizo prueba en ese sentido la accionada, como tampoco demostró que el equipo tuviera un valor menor al pactado, o bien, que no tuviera éste las características y condiciones que fueron ofrecidas por la parte actora. Ciertamente la parte actora acepta que el equipo era usado, pero en el contrato ninguna referencia se hace sobre el particular, de manera que no puede tenerse ésta como una causa de incumplimiento. En concreto, la parte demandada no demostró sus asertos en cuanto a las condiciones del equipo, ni en cuanto a su valor, de manera que el reclamo formulado resulta inatendible, y lo resuelto por el Juez de primera instancia debe confirmarse.

POR TANTO

Se revoca la sentencia apelada únicamente en cuanto indica que el poder otorgado a los licenciados Gonzalo Andrés Víquez Oreamuno y Martín Mainieri Jiménez no carece de timbres. En su lugar, se tiene por otorgado el citado poder únicamente a favor del licenciado Martín Mainieri Jiménez, no así a favor del licenciado Gonzalo Andrés Víquez Oreamuno. En todo lo demás que ha sido objeto de recurso, se confirma la resolución apelada. Notifíquese.

**b) Análisis conceptual, naturaleza jurídica y características**

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO]<sup>11</sup>

Extracto de la sentencia:

Resolución: 167-2004

TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN SEGUNDA. II  
CIRCUITO JUDICIAL. San José, a las diez horas del veintiocho de  
abril de dos mil cuatro.

" IV.- Dada la particularidad del contrato celebrado entre las partes, y antes de entrar a dirimir el conflicto suscitado, es menester dejar claramente establecida, la naturaleza jurídica del leasing, importando destacar, el operativo del financiero. El tratadista Escobar Gil, define este último - financiero -, como "(...) una fórmula financiera a mediano o largo plazo por la cual, en virtud de un contrato mercantil, una sociedad, especializada se obliga a adquirir la propiedad de un bien de equipo, cuyo proveedor y caracteres (sic) técnicos son señalados por el usuario, y a conceder a éste su tenencia y disfrute a cambio de una remuneración periódica durante el término inicial que corresponde a su amortización, con opción de compra al final del período a favor del usuario (...)" (El Contrato Leasing Financiero, Librería Temis Editorial, Bogotá, 1984, pág. 23). De otro lado, Juan M. Farina, establece, con relación a esta figura, que "(...) la empresa de leasing tiene sólo la característica del intermediario financiero, por lo cual opera en los más variados campos, tratando de eliminar al máximo el stock de sobrantes. El leasing financiero tiene por objeto la cesión en uso y goce a un sujeto - por lo general un empresario - de bienes muebles o inmuebles, por parte de otro sujeto - la empresa de leasing (una entidad financiera) - que le adquiere o le hace construir por un tercero bajo expresa indicación del primero, con el fin de cederlos en uso. El usuario se compromete a abonar a la empresa de leasing (entidad financiera) un canon periódico como equivalente de dicho uso y goce. Es facultad del usuario convertirse en propietario de los bienes locados, al vencimiento del período convenido, contra el pago de un precio residual preterdeterminado, si bien esto no es esencial en el leasing financiero (...)" (Contratos Comerciales Modernos. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, 1994, pág. 502). Este mismo autor, por el contrario manifiesta, que en el leasing operativo, "(...) la empresa de leasing elige el sector en que va a



operar, y en vista de ello se anticipa a la demanda de la clientela, preparando previamente el stock necesario de los bienes a locar. Virtualmente es una locación de cosa con opción de compra mediante el pago de un precio residual (...)" (ob. cit. Pág. 502). Dada la novedad de la figura, que en ocasiones es asimilada a la locación financiera o arrendamiento financiero, entre ambos institutos, existen componentes similares, y por ello, se la ha denominado como un contrato atípico, al carecer "de regulación legal o reglamentaria (...)", tal y como lo manifestó la Contraloría General de la República, en su oficio número 476 de 15 de enero de 1997, incurriéndose, en no pocas ocasiones, en contradicciones e imprecisiones sobre todo, en lo relativo al financiero, "(...) en donde el mantenimiento corre por cuenta del tomador, es decir, de la entidad usuaria que arrienda el equipo, de modo que ello constituye una obligación, no una facultad. El arrendatario o tomador en un leasing financiero debe correr con el mantenimiento del bien, como una de las obligaciones que se desplazan hacia él en un contrato de leasing y que diferente a esta figura del arrendamiento común y de otras figuras afines, donde el mantenimiento corre a cargo del dueño (...)" (oficio del órgano contralor, número 2899 de 18 de marzo de 1999).- V.- Siempre dentro de este mismo marco conceptual, la Contraloría General, en la resolución RSL134-97 de 14 horas 30 minutos del 13 de junio de 1997, manifestó: "(...) El contrato de leasing financiero puede definirse, en su forma más representativa, "como aquel por virtud del cual una sociedad especializada adquiere, a petición de su cliente, determinados bienes que le entrega a título de alquiler, mediante el pago de una remuneración y con la opción para el arrendatario, al vencimiento del plazo, de continuar el contrato en nuevas condiciones o de adquirir los bienes en su poder" (Rodríguez Azuero, Sergio. Contratos Bancarios . Biblioteca Felaban, Bogotá, Colombia., p. 480). Ambos contratos, el de arrendamiento y el de leasing - nos referimos específicamente al financiero, tienen como efecto principal el traslado del uso y disfrute de bienes, no el dominio, a cambio de un canon o renta. No obstante, tienen diferencias que justifican su particular naturaleza jurídica. La doctrina no discute que ambos contratos tiene (sic) elementos esenciales comunes, pero marca diferencias de peso, que impiden asimilarlos absoluta y totalmente. Así, en criterio de Jinesta Lobo, "el contrato de leasing financiero excede el modo clásico del arrendamiento, y este último no agota el primero; los derechos y obligaciones en un y otro contrato no son idénticos, además los principios jurídicos sobre los que descansa el arrendamiento difieren de los supuestos en que se fundamenta el leasing financiero. Veamos en que consisten las diferencias: 1) La compraventa inherente al contrato de leasing

financiero, pudiendo ser el proveedor del dador un tercer sujeto que puede cumplir un papel vital en el desarrollo del contrato (sic). 2) El dador suele ser un intermediario financiero. 3) El leasing financiero debe recaer sobre un objeto nuevo, ajustado exactamente a las exigencias del tomador. 4) Al dador no le interesa la propiedad del bien sino la rentabilidad de capital invertido en su compra. 5) El precio y el plazo son fijados en función de criterios económicos y financieros (amortización del bien, vida económicamente útil, etc.). 6) En el arrendamiento operativo el arrendador debe mantener al arrendatario en el goce pacífico del bien durante la vigencia del contrato, asumiendo el mantenimiento, riesgos y haciendo reparaciones ordinarias y extraordinarias. En el leasing financiero el mantenimiento (reparaciones, impuestos, seguros, le corresponden al tomador y el dador se exonera de toda responsabilidad por vicios de la cosa o pérdida de la misma, en este contrato se da una repartición de riesgos, basada en un equilibrio de intereses diferente al del contrato de arrendamiento. Hay un reparto del riesgo contractual que le asigna "... a la sociedad de leasing únicamente el riesgo financiero y al tomador, que eligió al proveedor y que tiene un interés predominante en el uso del bien, los riesgos relativos al incumplimiento del vendedor y al cumplimiento necesario para el uso de la maquinarias y los riesgos que de él se derivan". Si el dador tiene únicamente vocación financiera, debe asumir los riesgos financieros en tanto que si el tomador tiene capacidad técnica (para escoger el proveedor y el bien requerido), debe asumir los riesgos técnicos. 7) El contrato de leasing financiero es un contrato de financiación, en el cual el dador ofrece asistencia crediticia, la cual se exterioriza en la entrega de un bien al tomador, quien lo recibe con la intención de usarlo, y eventualmente adquirirlo. Por su parte el arrendamiento, es un contrato de administración, donde el arrendante entrega la cosa en buen estado y asume sus riesgos para garantizarle al arrendatario el goce de la misma conforme a sus exigencias. (Jinesta Lobo, Ernesto. El contrato de leasing financiero (arrendamiento financiero) con opción de compra. Revista Judicial San José, C. R. No. 55, marzo 1992, pp. 22-23) (...)" . También se ha determinado, respecto de esta figura, que "(...) no es aceptable, como tesis de principio, en relación con el leasing financiero, salvo que muy calificadas razones justificaran la rescisión unilateral (...) Es por esa razón que la cláusula de rescisión contractual, que en principio asiste a todo ente público (cláusula exorbitante), (sic) no podría ejercerse sin reconocer, muy probablemente, importantes indemnizaciones al contratista afectado por la rescisión del contrato, por lo que esa posibilidad debería quedar reservada a supuestos muy excepcionales, debidamente motivados y

documentos y así debe establecerse ". (oficio número 2899 de 18 de marzo de 1999). En el leasing operativo, por el contrario, es factible la rescindibilidad del convenio en cualquier momento (oficio 476 de 15 de enero de 1997). VI.- Partiendo de lo hasta ahora transcrito, se pueden obtener algunas características importantes del leasing financiero, a saber: el mantenimiento de los bienes, es siempre por cuenta del tomador; no se caracteriza por la transferencia de la propiedad, en otros términos, la opción de compra no es suficiente para definir esta figura; y no puede pactarse en él, la rescisión unilateral del contrato, y con fundamento en ellas, se analiza el compromiso suscrito entre el Instituto Costarricense de Electricidad y la aquí actora. Cabe aclarar, en primer término, que de conformidad con las cláusulas pactadas, no existe una clara determinación del tipo de compromiso suscrito, ya que contiene aspectos, que sin lugar a dudas, lo califican como operativo y otras, como financiero. Así se tiene, que el hecho de que sea obligación de la arrendante el dar el mantenimiento al equipo y la opción de compra - ya que en el financiero es opcional -, sin lugar a dudas lo convierten en operativo, mientras que la "no cancelabilidad", lo transforman en financiero. Véase por ejemplo, que la Contraloría General de la República, en la resolución número RSL-134-97 de 14 horas 30 minutos del 13 de junio de 1997, refiriéndose a otro convenio, específicamente referente a las licitaciones números 6366 y 6367, aquella autoridad determinó, que "El objeto contractual propuesto por el Instituto Costarricense de Electricidad, no encuadra como ha sido alegado (...) dentro del esquema típico del leasing financiero, (aunque claro está, sí tiene elementos comunes), en el tanto, el plazo del contrato, previsto para siete años (...) no coincide con la vía (sic) útil del bien (...) ni tampoco con el traslado de la responsabilidad técnica al eventual tomador del equipo (Instituto Costarricense de Electricidad), pues en el caso bajo examen, la responsabilidad técnica se mantiene como una obligación, de primer orden, a cargo de quien resulte adjudicatario (...). Tampoco se asemeja a un leasing financiero, por cuanto, aunque la explotación por disposición constitucional, sólo puede ser efectuada por el Instituto Costarricense de Electricidad, la operación y mantenimiento del equipo no estará a su cargo sino del adjudicatario, quien por lo demás, conforme a las reglas previstas en estos concursos (...), tiene bajo su responsabilidad cubrir los seguros y los riesgos, que en un esquema típico de leasing financiero, se atribuirían a quien encargó el equipo, o sea, al tomador (...)"- VII.- De lo hasta ahora expuesto, entiende el Tribunal, que el convenio que ha ocasionado el diferendo entre la actora y la Administración Tributaria, es sin lugar a dudas,

operativo, y en tesis de principio, por ese simple hecho, no debería estar sujeto al impuesto general sobre las ventas, al tratarse, de la prestación de un servicio. No obstante, para la decisión correcta, es menester en primer término dejar patente, que el Tribunal no se basa en lo expresado por la Tributación, en sus oficios números 799 de 13 de mayo de 1996, 1275 de 29 de julio de 1997, 344 de 25 de abril de 2002, y 616 de 30 de julio de 2002, que no devienen aplicables, porque obedecen a consultas formuladas por contribuyentes, las que de conformidad con el numeral 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sólo se limitan al caso concreto consultado. Tampoco puede tomarse como normativa aplicable, el decreto 30389-H de 2 de mayo de 2002, por ser posterior a la fecha en que se suscribió el compromiso, razón por la cual, para dirimir el conflicto, debe acudirse únicamente, a la Ley General del Impuesto sobre las Ventas y su Reglamento, y en esa normativa, se basa este órgano colegiado. El artículo 2º. de la ley, estipula, lo siguiente: "Venta. Para los fines de esta Ley se entiende como venta: a) (...), b) (...), c) (...) El arrendamiento de mercancías con opción de compra (...)" Por su parte, el ordinal 3º. del Reglamento, reza en lo que interesa: "Hecho generador. El impuesto tiene como hecho generador: a) La transferencia de dominio de mercancías nuevas o usadas, a título oneroso o gratuito, así como el arrendamiento con opción de compra, la permuta y, en general, cualquier otra forma jurídica que se adopte con la finalidad última de transferir el dominio de mercancías, todo ello con independencia de las condiciones de pago pactadas por las partes contratantes. La obligación queda perfeccionada en la fecha de la facturación o entrega de las mercancías, el acto que se realice primero (...)". Ante disposiciones tan claras, no queda otra interpretación más, que todo contrato en el cual se pacte una opción de compra, se equipara a venta y por ende, está sujeto al tributo de que se ha hecho mérito, con independencia del tipo de convenio celebrado por las partes. Y es que en esta materia, la Administración Tributaria cuenta con facultades muy amplias a la hora de determinar los impuestos, a tal punto que el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la faculta para que, en la interpretación de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes, pueda distinguir, entre la intención empírica y la jurídica de los actos y contratos. Mediante la primera, se busca descubrir el resultado práctico, mientras que por la segunda, se tratan de obtener los resultados. Con base en ello, el derecho fiscal, tiene como fin, el seguir a las partes en su intención empírica y no en lo referente al régimen jurídico al que se someten, ya que obedecer siempre a las formas jurídicas, sería tanto como conceder al contribuyente, la opción de elegir el

régimen que más le favorezca. Se sostiene por ende, que sólo la apreciación propia del legislador es la que puede establecer las consecuencias tributarias de una determinada actividad, y es en aplicación de ese criterio, que se permite al juzgador apartarse y prescindir del formalismo conceptual, de las apariencias establecidas, con el objeto de aplicar la legislación fiscal, de acuerdo a la realidad de los hechos. Se ha comprobado, que en el convenio, está inserta la cláusula de "opción de compra", situación que por sí sola, de conformidad con la ley citada, provoca que en el caso de la actora, se ha producido el hecho generador de la obligación tributaria, y en estas condiciones, es un hecho que la acción carece del derecho necesario para que prospere, razón por la cual, se debe acoger tal defensa, invocada por el Estado, y declarar improcedente la demanda.-"

***c) Incumplimiento contractual de arrendamiento de vehículo con pacto de venta***

[TRIBUNAL SEGUNDO CIVIL]<sup>12</sup>

Extracto de la sentencia:

N ° 288

TRIBUNAL SEGUNDO CIVIL, SECCION PRIMERA .-San José, a las nueve horas veinte minutos del veinte de julio del dos mil uno.

"III.- En este caso, con base en las probanzas evacuadas, el juez de instancia, al valorarlas, con acierto decide que el contrato que ligó a las partes es uno atípico, propiamente el que la doctrina denomina de "leasing financiero" y que las partes denominaron contrato de arrendamiento. En virtud de él, el actor José Ramón Amador Pastrana, adquirió de la empresa demandada "Arrendadora Comercial A.T. S.A.", el vehículo Nissan Sentra, modelo noventa y ocho, motor número GA-16757967T. Entre las cláusulas pactadas se tienen que el plazo del arriendo era de treinta y cinco meses, a partir del cinco de diciembre de mil novecientos noventa y siete, fijándose un precio de arrendamiento o alquiler único e invariable por todo el plazo, de trece mil cuatrocientos ochenta dólares con sesenta centavos, moneda de los Estados Unidos de América. La cuota mensual sería de trescientos ochenta y cinco dólares con dieciséis centavos, de las cuales el actor pagó la del mes de diciembre. Se convino interés moratorio

del veintiuno por ciento, y que en caso de mora por parte del deudor, la empresa quedaba facultada para proceder en dos posibles formas: La resolución del contrato, con la devolución del vehículo arrendado y el pago de los daños y perjuicios ocasionados, los cuales corresponderán a un interés del veintiuno por ciento anual sobre los alquileres vencidos no pagados, sin perjuicio de la exigibilidad de la resolución del contrato, y el pago de los demás importes que deban efectuarse conforme al contrato. La otra opción pactada fue la ejecución del contrato mediante el pago total e inmediato de los alquileres mensuales vencidos y los que faltaren para completar los treinta y cinco meses del plazo convenido, estipulándose que la suma que llegare a adeudar el actor por ese concepto podría ser cobrada por la accionada en la vía ejecutiva sin necesidad de requerimiento previo de trámite de juicio ejecutivo. En caso de que la obligación se cumpliera por el adquirente, después de pagar las treinta y cinco mensualidades dichas, con pagar adicionalmente trescientos ochenta y cinco dólares con dieciséis centavos, la empresa se comprometía a venderle el vehículo arrendado. Previamente, el actor había entregado a la demandada la suma de un millón quinientos mil colones, equivalente a seis mil ciento sesenta y siete dólares con cincuenta y un centavos. El adquirente, aquí actor, entró en mora, cuando luego de pagar cuatro de las cuotas pactadas, y la cuota del seguro pactado por un semestre. Ante ello devolvió el vehículo a la compañía accionada, el siete de octubre de mil novecientos noventa y ocho. IV.- El señor juez de instancia, en su sentencia, luego de analizar que aparte de la recuperación del automotor, la empresa cobró en la vía ejecutiva, la letra de cambio dada en garantía de cumplimiento de este contrato de leasing financiero, señala que tal proceder es abusivo, y en razón de ello, acoge parcialmente la demanda, disponiendo que en vista de que la parte accionada ejerció las dos opciones que tenía debido al incumplimiento de la parte actora, esto es, la recuperación del automotor con la consiguiente resolución del contrato, y la ejecución de la garantía colateral, deberá devolver a ésta la suma de un millón quinientos mil colones que se cancelara como prima del vehículo, así como los intereses legales sobre ese monto, que se liquidarán en fase de ejecución del fallo, y la obliga, además, a devolver la suma recibida por concepto de las cuatro cuotas pagadas, esto es, la cantidad de mil quinientos cuarenta dólares con sesenta y cuatro céntimos, más los intereses legales a liquidar oportunamente, así como al pago de las costas personales y procesales. V.- El representante de la empresa accionada, en su impugnación, como motivo de agravio, afirma que es claro que el contrato suscrito entre las partes es uno de arrendamiento financiero de un vehículo con las características deseadas por el

cliente, y objeta el fallo sólo en cuanto dispone que al valor del vehículo se le reste el monto de la prima, pues afirma que "el valor del vehículo se le restó el monto de la prima y posteriormente se hizo el cálculo de las cuotas tomando en cuenta su vida útil", por lo que en su criterio previo a la devolución dispuesta por el despacho debe calcularse el monto realmente adeudado por el actor, y pide que en esta instancia se nombre un perito para que determine esa diferencia. Esta posición no es atendible. Si el actor canceló por concepto de prima la suma de seis mil ciento sesenta y siete dólares cincuenta y un centavos, equivalente a un millón y medio de colones, conforme consta de la copia del recibo de dinero visible en la parte inferior del folio 9, y si como lo afirma el propio apelante, ese dinero fue el que sirvió de prima para que la arrendadora adquiriera en calidad de propietaria el vehículo, que luego transó con quien le facilitó ese dinero, no existiría causa lícita para despojarlo tanto del vehículo por incumplimiento en su pago, como del dinero que pagó, pues es claro que una vez que el automotor fue devuelto, cuando tenía escasos diez meses de uso, lo propio es que, en virtud del negocio a que se dedica, que es el arrendamiento de vehículo con pacto de venta, lo diera de nuevo en leasing financiero, por lo que obligar a rebajar esa prima, que no fue provista por ella, sino por el adquirente, constituiría un lucro injusto. Obsérvese que aparte de la recuperación material del vehículo, en virtud de lo pactado entre las partes, y según la modalidad de este contrato atípico, la empresa demandada, procedió a cobrar el saldo de la letra de cambio que el actor suscribió como garantía del contrato de adquisición del vehículo, por un monto de capital de nueve mil ochocientos trece dólares con sesenta y nueve céntimos, y sus respectivos intereses de mora, pactados, al igual que en el contrato de arrendamiento financiero, al veintiuno por ciento anual, pretensión que se acogió en sede judicial, con lo que se tiene que se aseguró la recuperación de las cargas financieras, entendidas como los gastos de administración del leasing, de acuerdo con lo convenido. En razón de lo expuesto, procederá confirmar el fallo apelado, en lo que fue objeto de recurso. "

#### **FUENTES CITADAS**

- 1 PEREZ VARGAS, Victor y otra. Leasing Financiero. Postgrado de Derecho Internacional. Ciudad Universitaria Rodrigo Facio. U.C.R. 1987. pp 10-12.
- 2 FARINA, Juan Contratos comerciales modernos. 2º edic. Buenos Aires. Editorial Astrea. 1997. pp 528-529.
- 3 BUONOCORE, Vincenzo. El Leasing Aspectos privatísticos y tributarios. 1º edic. Argentina. Abeledo-Perrot. 1994. pp 15-17.
- 4 SANDOVAL LOPEZ, Ricardo. Operación de Leasing. 1º edic. Editorial Jurídica de Chile. 1992. pp 43-46.
- 5 GAMBOA AMADOR, Juan. El contrato de Leasing. 1º edic. San José, Editorial IJSA. 2006. pp 60-63.
- 6 HIGHTON, Elena. El leasing en el common law y traslación de la noción al Derecho argentino. Artículo publicado en la Revista de Derecho Privado y Comunitario. Argentina. Editorial Rubinzal-Culzoni. 1997
- 7 CASTALDI, José. Qué es el leasing. 1º edic. Buenos Aires. Argentina. Editorial Abeledo Perrot. 1995. pp 61-63.
- 8 CALDERÓN ODIO, Eduardo y otro. El contrato de Leasing: Consideraciones comerciales e implicaciones fiscales. Tesis para optar por el grado de licenciatura en Derecho. Ciudad Universitaria Rodrigo Facio. U.C.R. 1998. pp 328-331.
- 9 Poder Ejecutivo. Medidas tendientes a evitar el abuso en detrimento del interés fiscal de la figura del Leasing. Decreto Ejecutivo: 32876 del 06/12/2005. Fecha de vigencia desde: 09/02/2006
- 10 TRIBUNAL SEGUNDO CIVIL, SECCION SEGUNDA. Resolución No 030. San José, a las quince horas del catorce de febrero del dos mil tres.
- 11 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN SEGUNDA. Resolución: 167-2004. II CIRCUITO JUDICIAL. San José, a las diez horas del veintiocho de abril de dos mil cuatro.
- 12 TRIBUNAL SEGUNDO CIVIL, SECCION PRIMERA. Resolución N° 288. San José, a las nueve horas veinte minutos del veinte de julio del dos mil uno.