



Informe de Investigación

Título: EL CERTIFICADO DE DEPÓSITO A PLAZO

Rama del Derecho: Derecho Bancario	Descriptor: Contratos Bancarios
Tipo de investigación: Compuesta	Palabras clave: Certificado de Depósito a Plazo, Depósito Regular, Depósito Irregular
Fuentes: Doctrina, Jurisprudencia	Fecha de elaboración: 08/2009

Índice de contenido de la Investigación

1 Resumen.....	1
2 Doctrina.....	2
a)Análisis sobre la naturaleza Jurídica del Depósito a Plazo.....	2
b)El depósito a plazo en la doctrina, el depósito regular y el depósito irregular.....	2
El Depósito Regular.....	3
El depósito Irregular.....	4
3 Jurisprudencia.....	4
a)Certificados de depósito en dólares derivados de presa de divisas. Diferencias cambiarias.....	4
b)Análisis sobre la naturaleza jurídica del Depósito a plazo.....	19

1 Resumen

En el presente informe se adjunta la doctrina y jurisprudencia actualizada más relevante sobre el tema de los certificados de depósito a plazo, de este modo se desarrolla su concepto y naturaleza además de la distinción realizada en la jurisprudencia.

2 Doctrina

a)Análisis sobre la naturaleza Jurídica del Depósito a Plazo

[BOLAÑOS SALAS]¹

“El Certificado de Depósito a Plazo se debe definir, primero que todo como un título valor, es decir, una ficción jurídica por la cual, un documento o papel incorpora un derecho de tal manera, que éste sigue al primero en forma inseparable.

Entre las definiciones que se han dado en torno a este concepto, está la que lo precisa como un “...documento conteniendo un derecho de asociación o de crédito incorporado al mismo de tal modo que su ejercicio es inseparable”

Para Giorgio de Semo, mencionado por Gastón Certad², un título valor es un:

“...documento formado según determinados requisitos de forma, que obedece a una particular ley de circulación, y que contiene, incorporado el derecho del legítimo poseedor a una prestación en dinero o en mercancías, que allí es mencionada”.

En otras palabras:

“un documento que incorpora un derecho de carácter privado de forma tal que para el ejercicio del derecho es necesario poseer el documento y está destinado a circular”

El Código de Comercio de Costa Rica vigente, Ley número 3284 del 24 de abril de 1964 y sus reformas, no se pronuncia sobre este punto, dejando omiso lo que el mismo.

entiende por “Título Valor”; aunque años atrás, el legislador costarricense, buscando dar una respuesta unitaria sobre el mismo, lo precisaba en el artículo 667 de la siguiente manera:

“documentos inseparables para ejecutar el derecho literal y autónomo que de ellos se consigna”

b) El depósito a plazo en la doctrina, el depósito regular y el depósito irregular

[ULLOA SALAS]²

El Depósito Regular.

“Dentro de las diversas concepciones doctrinarias que se establecen para la figura del Depósito Regular, consideramos que la expuesta por Sergio Rodríguez, contiene todos los elementos y características propias de este contrato:

“El depósito regular implica la entrega de una cosa mueble con la obligación para el depositario de conservarla y restituirla, de manera que adquiere una obligación de especie y de cuerpo cierto. El depositario no puede usar, consumir o disponer del bien recibido, por ello éste debe ser no fungible ni consumible”.



Tenemos entonces que el depósito regular lo es uno de especie cierta y determinada en la cual el depositario no puede hacer uso del bien objeto de depósito. Este necesariamente debe poder individualizarse, con el fin de poder determinar cuál es el bien que se va a devolver y no confundirlo con otro de menor calidad o de diferente especie.

Es importante notar que cuando se dan en depósito bienes fungibles por su naturaleza, pero que pierden su fungibilidad por el valor que les da su propietario, se puede configurar un depósito regular. Un ejemplo de esto lo encontramos en el numeral 524 del Código de Comercio vigente cuando dice:

“Cuando el depósito en dinero se entregue con identificación de las piezas que lo constituyen o en sobres, sacos o cajas cerradas y selladas, el depositario está obligado a devolver esos mismos objetos recibidos...”

Esto es depósito regular porque permite la individualización del bien dado en depósito, ya que si se entrega en sacos o bultos sellados, esto permite su identificación. Incluso Borda manifiesta al respecto que:

“...también habría depósito regular si se entregara una suma de dinero en billetes de banco de cuya numeración ha quedado constancia en el contrato, y con la prohibición para el depositario de disponer del dinero; también aquí la cosa, aunque consumible, ha dejado de ser fungible, porque desde el momento que se han individualizado los billetes por su numeración y se ha prohibido al depositario disponer de ellos, quiere decir que el depositante tiene algún interés especial en que se le devuelvan estos y no otros.”

Para efectos bancarios el depósito puede ser tanto regular como irregular

El depósito bancario será regular cuando la cosa depositada sea no fungible y sea guardada y custodiada por el Banco, a cambio de una retribución previamente determinada.

El depósito Irregular

[ULLOA SALAS]³

“A diferencia del contrato de depósito regular, el depósito irregular es un contrato que sí transmite la facultad de uso sobre la cosa objeto de depósito.

Esta transmisión de la facultad de uso se debe al tipo de bien que sirve como objeto del depósito: los bienes fungibles; que pueden ser sustituidos por otros de la misma especie y calidad sin que esto signifique un perjuicio para el depositante, quien al recibir un objeto similar al que depositó se



da satisfecho.

En este sentido se expresa el tratadista argentino Guillermo Borda cuando manifiesta:

“el depósito irregular transfiere la propiedad de las cosas depositadas al depositario, a quien no le interesa lo que el depositario haga con el dinero o las cosas fungibles que le entregó, lo que le interesa es que en el término señalado se le entregue una suma equivalente o una cantidad, especie y calidad igual de cosas fungibles”.

Como es claro, el depósito irregular, se convierte en una figura “sui generis” dentro de la concepción teórica de este contrato de depósito, al desplazar el elemento custodia, y también al transmitir el uso de la cosa depositada.

3 Jurisprudencia

a)Certificados de depósito en dólares derivados de presa de divisas. Diferencias cambiarias

[SALA PRIMERA]⁴

Resolución 074-F-91.TRI

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA: San José, a las catorce horas treinta minutos del treinta y uno de mayo de mil novecientos noventa y uno.

Proceso contencioso administrativo -especial tributario- establecido en el Tribunal Superior Contencioso Administrativo, Sección Segunda, por "La Nación S.A.", representada últimamente por su apoderado generalísimo Fernando Leñero Testart, ejecutivo; contra el Estado, representado por el Procurador Asesor Lic. Farid Beirute Brenes, abogado. Todos son mayores, casados y vecinos de San José.

RESULTANDO:

1°.-Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, el representante de la sociedad actora planteó proceso contencioso administrativo -especial tributario-, cuya cuantía se fijó en un millón quinientos cuarenta y seis mil ochocientos veintiocho colones veinticinco céntimos, a fin de que en sentencia se declare: " 1) Que la resolución No.28 dictada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo a las 10 horas del 14 de marzo de 1985, y en cuanto al extremo a que el presente juicio se contrae, es contraria a derecho y por ello debe ser anulada; 2) Que siendo nula la resolución a que se refiere el punto número 1) de esta petitoria, la Administración Tributaria debe



devolver a la sociedad que represento cualquier suma de dinero que hubiera pagado por tal concepto, así como los intereses al tipo que corresponda de conformidad con la ley, desde el momento o fecha de su pago; y 3) Que debe condenarse al Estado al pago de ambas costas de este juicio."

2°.-La representación estatal contestó negativamente la demanda y opuso la excepción de falta de derecho.

3°.-El Tribunal Superior Contencioso Administrativo, Sección Segunda, integrado entonces por los Jueces Superiores licenciados Miriam Anchía Paniagua, José Luis Ramírez Camacho y Cristóbal Chavarría Matamoros, en sentencia dictada a las 16:30 horas del 10 de setiembre de 1986, falló el asunto así: " Se acoge la defensa de falta de derecho y se declara improcedente la demanda. Son ambas costas a cargo de la actora. Firme esta resolución devuélvase el expediente administrativo con la constancia y copia de rigor, a la oficina de su procedencia.". El Tribunal fundamentó su falló en las siguientes consideraciones, que redactó la Juez Anchía Paniagua: " I.- El Tribunal tiene por bien demostrados los siguientes extremos fundamentales: a) La Sección de Estudios Especiales de la Dirección General de la Tributación Directa procedió a modificar la declaración del impuesto sobre la renta presentada por La Nación Sociedad Anónima, correspondiente al período fiscal número 81, por considerarla ilegal e incompleta, de acuerdo con el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y, entre otros renglones, procedió a ajustar diferencias de cambio sobre los certificados de la "presa de divisas" y estimó que la suma a gravar por concepto de tales ajustes era de un millón quinientos cuarenta y seis mil ochocientos veintiocho colones con ochenta y cinco céntimos C.1,546.828.85) (traslado EE.58/84, folios 1 a 7 del expediente administrativo; hecho 5 del escrito de demanda y contestación afirmativa a ese hecho, folios 22 y 29 vto. respectivamente); b.-La empresa actora, dentro del plazo de ley impugnó el traslado EE.58/84, y mediante resolución número R\$.254/84 de catorce horas cinco minutos del doce de noviembre de mil novecientos ochenta y cuatro, la Dirección General de la Tributación Directa declaró sin lugar el reclamo de la demandante en cuanto a las utilidades gravables por diferencia de cambio en los certificados de la presa de divisas y al efecto estimó, que la declarante" ...incluyó ingresos correspondientes a la valuación de certificados de la presa de divisas, de modo que la Sección de origen se limitó a establecer el diferencial correspondiente a ese rubor, el cual al ser comparado con la suma reportada bajo ese concepto por la gestionante originó una diferencia que procedió a incluir, a tenor de lo actuado por la gestionante, de suerte que su razonamiento no es de recibo..." (escrito que conforma los folios 9 a 17, resolución de folios 27 a 38, en especial, folios 35 y 36, todos del expediente administrativo; hecho 6 de la formalización de la demanda y contestación afirmativa a ese extremo); c) Inconforme con esa resolución, la actora apeló en escrito de fecha catorce de diciembre de mil novecientos ochenta y cuatro y la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, en sentencia número 28 de diez horas del catorce de marzo de mil novecientos ochenta y cinco, confirmó lo resuelto por la Dirección General de la Tributación Directa, en cuanto a las utilidades gravables por diferencia de cambio en los certificados de la presa de divisas (memorial, folio 42, sentencia de folios 45 a 49, todos del expediente administrativo; hecho 7 de la demanda y contestación afirmativa, folio 34); d). La actora es la empresa editora del periódico La Nación (hecho primero del escrito de formalización y su contestación afirmativa); e). Durante los años mil novecientos ochenta y uno y mil novecientos ochenta y dos, se originó una devaluación de nuestra moneda en relación con el dólar de los Estados Unidos de Norte América, devaluación que afectó a las personas físicas y jurídicas del país (en parte, hecho primero de la demanda y contestación a ese hecho, además constituyó un hecho público y notorio); f). La devaluación de comentario produjo escasez de dólares en poder del Banco Central de Costa Rica, situación que le impedía suplirlos al sector empresarial para que cumpliera con sus obligaciones en el extranjero,

por lo que la Junta Directiva del Banco Central de Costa Rica en sesión número 3620-81, artículo 19, celebrada el cinco de mayo de mil novecientos ochenta y uno, acordó aprobar la versión actualizada al veintiocho de abril del año recién citado, del "Reglamento para el Tratamiento de las Solicitudes de Divisas Pendientes de Autorización por parte del Banco Central de Costa Rica" y las "Normas y Procedimientos Operativos para la Verificación y Clasificación de la "Presa" de Divisas" (La Gaceta número 108, de 8 de junio de 1981, página 22; en parte, hecho tercero de la demanda); g). La Nación Sociedad Anónima recibió durante el período fiscal 81 certificados de la "Presa" en dólares al tipo de cambio de ocho colones sesenta céntimos, una parte como contrapartida de los colones que había previamente depositado para la adquisición de dólares, con el propósito de pagar facturas por compras de papel a Abiti Price Sales y financiado por el Banco de América, por un monto de trescientos cincuenta y un mil trescientos veintinueve dólares con ocho centavos (oficio DE 855-84 de 22 de mayo de mil novecientos ochenta y cuatro, del Departamento Financiero del Banco Central, folio 56 G, comprobante de caja, folio 56 A y folios 56 D y 56 E, todos de las Hojas de Trabajo y traslado, folio 6); h) La actora recibió además la suma de ochenta y seis mil noventa dólares con trece centavos, en concepto de diferencia cambiaria de ocho colones sesenta a quince colones de acuerdo con el artículo 7 del Reglamento antes citado, esa suma al tipo de cambio de ocho punto sesenta constituyó un ingreso diferencial cambiario para la accionante por la suma de setecientos cuarenta mil trescientos setenta y cinco colones con doce céntimos (oficio DF 855-84 ya citado, a folio 56 A de las hojas de Trabajo y traslado, folio 6 del expediente administrativo); i) La empresa actora recibió un total de cuatrocientos treinta y siete mil cuatrocientos diecinueve dólares con veintiún centavos durante el período fiscal en cuestión (81) por concepto de certificados de la presa de divisas (mismos elementos probatorios); j) La Nación vendió el día treinta y uno de julio de mil novecientos ochenta y uno, la cantidad de ciento diez mil setecientos tres dólares con ochenta y seis centavos por lo que le quedó un saldo en dichos certificados, por trescientos veintiséis mil setecientos quince dólares con treinta y cinco centavos, cantidad que produjo un diferencial cambiario de tres millones trescientos sesenta y cinco mil ciento sesenta y ocho colones con diez céntimos, producto de la valuación de ocho punto sesenta a dieciocho punto noventa colones. (folio 56 D de las hojas de trabajo y traslado); k) Las utilidades totales de la empresa por diferencias de cambio ascendieron a cuatro millones ciento cinco mil quinientos cuarenta y tres colones con veintidós céntimos y la empresa reportó únicamente dos millones quinientos cincuenta y ocho mil setecientos catorce colones con treinta y siete céntimos, correspondientes al ajuste de doscientos cuarenta y ocho mil cuatrocientos dieciocho dólares con noventa y un céntimos, valuados a dieciocho colones noventa céntimos (informe de auditoría, especialmente folio 5, estudio de la cuenta "Certificados de la Presa" folios 56 A a 56 E, documento, folio 131, todos de las hojas de trabajo, traslado, folio 7 del expediente administrativo); l) Las revaluaciones efectuadas por la empresa en los certificados de depósito para el período fiscal 81 fue al tipo de cambio de dieciocho colones noventa céntimos (documento folio 131, de hojas de trabajo y traslado). II. Hechos no demostrados. Estima el Tribunal que no hay hechos de tal categoría que deban consignarse. III. El señor Fernando Leñero Testart en su carácter de apoderado generalísimo de la Nación Sociedad Anónima impugna la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo únicamente en cuanto confirmó el ajuste de diferencias de cambio sobre los certificados de la presa de divisas, por estimar que estos certificados como títulos emitidos por el Banco Central de Costa Rica, se encuentran exentos del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo con el artículo I de la ley número 1814 de 25 de octubre de 1954, reformada por la ley número 1934 de 23 de setiembre de 1955. IV. Antes de analizar el ajuste por diferencias de cambio debe recalcar que a raíz de la devaluación monetaria ocurrida en nuestro país en los años mil novecientos ochenta y uno-mil novecientos ochenta y dos, la Junta Directiva del Banco Central de Costa Rica aprobó la versión actualizada al 28 de abril de 1981, del "Reglamento para el Tratamiento de las solicitudes de Divisas Pendientes de Autorización por parte del Banco Central de Costa Rica" y las "Normas y Procedimientos Operativos para la verificación y Clasificación de la "Presa de Divisas". En ese reglamento se establecieron los procedimientos mediante los cuales ese Banco



atendería las solicitudes de egresos de divisas pendientes de autorización (artículo 2). Los interesados de tales solicitudes de divisas, pendientes de autorización debidamente registradas bajo el régimen cambiario existente antes del 26 de setiembre de 1980 así como las presentadas y registradas durante el régimen existente entre el 26 de diciembre de ese año, podían adquirir certificados de depósito en dólares a tres años plazo y por el monto de las correspondientes solicitudes, para lo cual el Banco recibía los colones correspondientes por un monto calculado con base en el tipo de cambio de C.8.60 por dólar, además de devengar intereses esos certificados eran redimidos por el Banco en sus pagos semestrales y si las disponibilidades de divisas lo permitían el Banco redimía total o parcialmente con anticipación esos documentos. Artículo 4 inciso a). A esta opción se acogió la empresa actora y fue así como durante el período fiscal 81, recibió certificados de la "Presa" en dólares al tipo de cambio de ocho colones sesenta céntimos por la suma de trescientos cincuenta y un mil trescientos veintinueve dólares ocho centavos. Además recibió con base en el artículo 7 del Reglamento, la suma de ochenta y seis mil noventa dólares con trece centavos por concepto de diferencia cambiaria de ocho colones sesenta céntimos a quince colones. Esas dos partidas sumaron un total de cuatrocientos treinta y siete mil cuatrocientos diecinueve dólares con veintiún centavos, de este total se dedujeron ciento diez mil setecientos tres dólares con ochenta y seis centavos que La Nación vendió, con lo que quedó un saldo resultante en los certificados de la presa en dólares de trescientos veintiséis mil setecientos quince dólares con treinta y cinco centavos. Así se estableció que las utilidades por diferencias de cambio de tales certificados ascendió a cuatro millones ciento cinco mil quinientos cuarenta y tres colones veintidós céntimos, de los cuales se dedujeron dos millones quinientos cincuenta y ocho mil setecientos catorce colones con treinta y siete céntimos, que fueron reportados por la empresa en sus registros y en su declaración y la diferencia resultante de ambas sumas fue un millón quinientos cuarenta y seis mil ochocientos veintiocho colones con ochenta y cinco céntimos que procedió a gravar la Administración Tributaria. V.- Si bien el artículo I de la Ley Número 1814 de 25 de octubre de 1954, reformada por la número 1934 de 23 de setiembre de 1955 dispone que los títulos que conforme a las regulaciones legales emitan las Instituciones Autónomas del Estado y los Bancos integrantes del Sistema Bancario Nacional, así como sus intereses están exentos de impuestos presentes o futuros, es lo cierto que la especie, la Administración Tributaria lo que efectuó fue una modificación a la suma declarada por la actora como ingresos o utilidades provenientes de las diferencias de cambio de los tantas veces mencionados certificados de la "presa", habida cuenta de que la cantidad reportada por la actora era menor a la recibida, de manera que no gravó los certificados o títulos, sino -se repite- los ingresos obtenidos por las diferencias de cambio y como este tipo de ingreso no se encuentra exonerado del pago de tributos, la resolución número 28 dictada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo y aquí impugnada, que confirma lo resuelto por la Dirección General de la Tributación Directa, en cuanto ratificó el ajuste sobre diferencias cambiarias, está correcta y en consecuencia debe el Tribunal acoger la excepción de falta de derecho opuesta por el Estado. VI. Costas. El Tribunal, por no hallar mérito alguno para exonerar de ellas a la actora, le impone el pago de las personales y procesales. Artículos 59,2 y 98 inciso c) a contrario sensu de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa."

4°.-El personero de la sociedad actora formuló recurso de casación en el que manifestó: " II. En cuanto al fondo del recurso. Consignada la presente síntesis procedo, a nombre de la Sociedad que represento, al análisis de las violaciones a textos legales en que incurrió la Sección Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo al dictar la Sentencia No. 2458 de las 16 horas y 30 minutos del 10 de setiembre de 1986 que objeto, y que provocan precisamente al recurso aquí planteado. Esas violaciones son las siguientes.- Violación del Artículo 1 de la Ley No. 1814 de 25 de octubre de 1954, reformada por la No. 1934 de 23 de setiembre de 1955. En lo que para efectos de este recurso de Casación interesa, debe destacarse que el Artículo 1 de la Ley No. 1814 de 25 de

octubre de 1954, reformada por la No.1934 de 23 de setiembre de 1955, vigente para el período fiscal a que el presente juicio se contrae, prescribe que: " Los títulos que conforme a las regulaciones legales emitan las Instituciones Autónomas y los Bancos integrantes del Sistema Bancario Nacional, así como sus intereses, están exentos de todo impuesto, presente o futuro, nacional o municipal en el territorio de la República. Siendo así las cosas, los títulos que emita el Banco Central de Costa Rica -de conformidad con sus regulaciones legales- están exentos de todo impuesto presente o futuro. Ello por cuanto el Instituto Emisor pertenece, obviamente, al Sistema Bancario Nacional. A igual conclusión arribó la Sala Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo en el Considerando V de la sentencia No. 2548 que ahora se impugna cuando, en la parte que interesa, señala: "Considerando V...el artículo 1 de la Ley Número 1841 de 25 de octubre de 1954, dispone que los títulos que conforme a las regulaciones legales emitan..los Bancos integrantes del Sistema Bancario Nacional...están exentos de impuestos presentes o futuros". Sin embargo y a renglón seguido la referida Sala estima (transcrita en lo conducente) que, "la Administración Tributaria lo que efectuó fue una modificación a la suma declarada por la actora como ingresos o utilidades provenientes de la diferencia de cambio...de los certificados de la presa, habida cuenta de que la cantidad reportada... era menor de la recibida, de manera que no gravó los certificados o títulos, sino se repite los ingresos obtenidos por la diferencia de cambio y como este tipo de ingreso no se encuentra exonerado del pago del tributo, la resolución No.28 dictada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo...está correcta". Así las cosas, la Sentencia objeto de este recurso se fundamenta para declarar sin lugar la demanda incoada por mi Representada en dos aspectos, a saber: 1) Que no se gravaron los certificados de la presa de divisas, sino que la Administración Tributaria lo que hizo fue modificar la suma declarada por La Nación Sociedad Anónima como utilidades gravables, por diferencia de cambio de los referidos certificados, toda vez que la utilidad reportada era menor que la recibida por aquél concepto; y 2) Que la diferencia de cambio no reportada no se encuentra exenta del Impuesto sobre la Renta. Sobre el particular me permito, a nombre de mi representada, manifestar lo siguiente: 1) La dicotomía que con gran énfasis hace la supracitada Sentencia No.2548, de que no se gravaron los Certificados sino la diferencia de cambio no declarada, como si ello fuera o se tratara de dos cosas diferentes, constituye a juicio de la sociedad que represento una falacia. En efecto, debe tenerse presente que la diferencia de cambio de cualquier título emitido en dólares de los Estados Unidos de Norte América (y los certificados de presa de divisas suscritos por el Banco Central de Costa Rica no podían ser la excepción), se origina como consecuencia de una devaluación monetaria, sea la pérdida de valor en relación a la paridad de cambio, o valor de conversión, de nuestra moneda de curso legal, el colón, y el dólar Estadounidense. Es por ello que la devaluación del colón, que origina la diferencia de valor del título, no es una situación ajena, distinta o separada de aquél sino que, por el contrario, la diferencia de cambio y el título constituyen una sola cosa, una sola unidad, un todo, ya que se trata en la especie de un fenómeno, circunstancia o condición del título mismo. En otras palabras, las diferencias de cambio son parte del valor nominal o facial del título en un momento determinado. Ello por cuanto lo que se devalúa es el título per se. En consecuencia, la Sección Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo en su Sentencia No. 2548, objeto de este recurso, parte de un error que precisamente la hace incurrir en la violación del artículo 1 de la Ley No. 1814 de 25 de octubre de 1954 y sus reformas, violación que acuso. Efectivamente, al gravarse las diferencias de cambio de los Certificados de la Presa de Divisas, se está gravando el título en sí, sea la diferencia en colones que se produce entre el valor nominal al tipo de cambio de ₡ 8.60 por cada dólar USA (vigente a la sazón) y el valor que tenga cada dólar al momento del cierre del ejercicio fiscal. En el sub exámine como lo señala la Resolución No. 254/84 de la Dirección General de la Tributación Directa de las 14 horas y 5 minutos del 12 de noviembre de 1984. "Al efectuarse la revisión...la Sección a quo determinó que el monto valuado a ₡18.90 no correspondía a la realidad, en razón de que el remanente en poder la gestionante era por un monto mayor, de suerte que el diferencial resultaba incompleto. "Por lo tanto se" procedió a establecer la diferencia correcta y a efectuar la correspondiente valuación lo que determinó un cargo de ₡1-



546.828.25 por diferencias de cambio". Lo anterior tiene fundamento en la resolución de la Dirección General de la Tributación Directa No. 254/81 de las 12 horas y 5 minutos del 19 de octubre de 1991, publicada en La Gaceta del 3 de noviembre de 1981, que dispuso en su artículo 5 que: Artículo 5.- Las cuentas del activo y del pasivo en moneda extranjera que deban solventarse en Costa Rica, se valorarán al tipo oficial de cambio establecido por la Ley de la moneda. Las diferencias cambiarias se computarán para efectos del impuesto sobre la renta, en el período fiscal en que efectivamente se realicen". 2) Las diferencias de cambio que se produjeron en relación con los Certificados de la Presa de Divisas, como títulos emitidos por uno de los Bancos del Sistema Bancario Nacional, sea el Banco Central de Costa Rica, no están afectos al impuesto sobre la renta, por disponerlo así el Artículo 1 de la referida Ley no. 1814 de 25 de octubre de 1954 y sus reformas, pues el legislador fue claro en el sentido de que esos títulos gozaban del beneficio exonerativo de toda clase de impuestos nacionales presentes o futuros. Siendo así las cosas, no es cierto como lo señala la Sala Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo en la sentencia que es objeto de este recurso, que los ingresos obtenidos por las diferencias de cambio "no se encuentran exonerados del pago de tributos", de donde la resolución No. 28 dictada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo está correcta, sea ajustada a derecho. 3) El yerro que cometió la Sala Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo en la resolución que ahora se recurre se circunscribe al hecho de que, lo que realmente gravó la Administración Tributaria fue el propio título al afectar su diferencia de cambio que es parte de su valor nominal, cuantificado en colones y, en segundo término, que las diferencias cambiarias de los certificados en cuestión sí se encuentran exentas del pago del Impuesto sobre la Renta. Ello por cuanto el legislador en forma expresa prescribió que los títulos que emitan los Bancos del Sistema Bancario Nacional de conformidad con sus regulaciones, están exentos de todo impuesto presente o futuro dentro del territorio nacional. En la medida en que su parte resolutive la Sentencia No. 2548 de la Sala Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo acoge la excepción de falta de derecho opuesta por el Estado, defensa ésta que se fundamenta precisamente en los dos yerros a que antes se hizo referencia, en esa misma medida la Sentencia No. 2548, de repetida cita, incurrió en el vicio de violación del artículo 1 de la Ley No. 1814 de 25 de octubre de 1954, reformada por Ley No. 1934 de 23 de setiembre de 1955, violación que acuso. Violación del Artículo 34 de la Constitución Política. La tesis de la Sentencia No. 2548 dictada por la Sección Segunda del Tribunal Superior Contencioso administrativo de las 16 horas y 30 minutos del 10 de setiembre de 1986, que avala la posición sustentada por la Administración Tributaria, origina la aplicación retroactiva de la resolución No. 254/81 de la Dirección General de la Tributación Directa de las 12 horas y 5 minutos del 19 de octubre de 1981. La ley y las disposiciones generales que emita la Administración Pública (ley en sentido material), están destinadas a desplazar sus efectos hacia el futuro, y resulta obvio, que la ley tributaria sigue ese mismo principio. Sin embargo en países con Constitución flexible, y en los que la tienen rígida, pero que no existe un principio de irretroactividad de la ley, la norma tributaria puede disponer para el pasado; de allí que pueda calificar jurídicamente ciertos hechos acaecidos con anterioridad a su vigencia, de modo que adquieren mañana una relevancia jurídica que no tenía cuando se verificaron (caso de la República de Italia). En cambio en Costa Rica rige el principio contrario, el cual se expresa en el artículo 34 de la Constitución Política. En efecto, prescribe el referido artículo de nuestra Carta Magna: "A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, o de sus derechos patrimoniales adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas". Ahora bien, la garantía constitucional que estatuye el supracitado artículo del Código Político, se refiere no sólo a la no retroactividad de la "ley" (en sentido formal) sino también a los reglamentos y las resoluciones de carácter general y obligatorias que emita La Administración Pública, que es precisamente el caso de la resolución No. 254/81 de la Dirección General de la Tributación Directa de las 12:05 horas del 19 de octubre de 1981; y no circunscrito aquél término, a la ley en sentido formal y material que emite la Asamblea Legislativa, tal y como lo ha resuelto con muy buen criterio nuestra jurisprudencia (Sala de Casación, Sentencia No. 66, I. Semestre, Tomo único de 1962, pág. 877). Resulta inútil iniciar una

exposición de los motivos doctrinales y explican el alcance de las reglas de la irretroactividad de la ley o de las disposiciones generales; igualmente analizar cuándo y en qué momento se produce el efecto retroactivo de una ley, reglamento o resoluciones de carácter general y obligatoria. Lo anterior por cuanto todos esos aspectos fueron recogidos en una brillante y autorizada sentencia de casación, la No.80 de las 15 horas y 30 minutos del 13 de setiembre de 1967. Sin embargo, por la importancia que reviste para el caso de examen, extracto las siguientes consideraciones: "Las leyes son de aplicación inmediata a todas las consecuencias derivadas de hechos o relaciones preexistentes, salvo en el caso de que esas consecuencias hayan alcanzado un valor jurídico propio, o que la misma ley, al aplicarse a ellas, lesione la situación o derecho originario, porque entonces la ley no podrá afectar esas consecuencias sin ser retroactiva". Lo anterior significa que, en nuestro país, las reglas de la retroactividad de la ley (o de las disposiciones de carácter general), se entienden en el sentido de que un derecho se adquiere o una situación jurídica se consolida, cuando se realiza la situación de hecho prevista por la norma para que se produzca los efectos que la misma regula. En el caso de mi representada se dieron los supuestos de hecho previstos en la ley, y con ello el derecho adquirido a su favor en cuanto al régimen exonerativo de los certificados de la presa de divisas. En efecto, el título fue emitido durante la vigencia de la ley que otorgaba la exoneración; ese título fue expedido por el Banco Central de Costa Rica, institución integrante del Sistema Bancario Nacional; y finalmente, el título en cuestión fue emitido de conformidad con las regulaciones legales del referido Banco. Consecuentemente, La Nación Sociedad Anónima había adquirido el derecho incuestionable a que los Títulos de la Presa de Divisas gozaran de la exención de todo impuesto futuro, todo de conformidad con lo que al efecto prescribe el Artículo 1 de la Ley No. 1814 de 25 de octubre de 1954 y sus reformas, derecho este que tenía que ser respetado por la Administración Tributaria. La violación que acuso, a nombre de mi representada, está referida al hecho de que la Sentencia No. 2548 de la Sección Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo, objeto de este recurso, considera que las diferencias de cambio de los Certificados de la Presa de Divisas no se encuentran exonerados del pago de tributos, con la cual ni más ni menos que está aplicando retroactivamente el artículo 5 de la resolución No. 254/81 de las 12:05 horas del 19 de octubre de 1981 de la Dirección General de la Tributación Directa que señala que: "las cuentas del activo y del pasivo en moneda extranjera que deban solventarse en Costa Rica, se valorarán al tipo oficial de cambio establecido por la Ley de la Moneda. Las diferencias cambiarias se computarán para efectos del impuesto sobre la renta, en el período fiscal en que efectivamente se realicen". Pero aún hay más, al aplicarse retroactivamente la referida resolución, la sentencia recurrida suprime, a su vez, un derecho adquirido por mi representada; derecho este que le fue conferido por el artículo 1 de la Ley No. 1814 de 25 de octubre de 1954 y sus reformas. Al gravarse con el impuesto sobre la renta los certificados de la Presa de Divisas emitidos por el Banco Central de Costa Rica, se viola, reitero el artículo 34 de la Carta Magna. En el tanto y en el cuanto la Sentencia No. 2548 de la Sección Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo resuelve que los ingresos generados por las diferencias de cambio " no se encuentran exonerados del pago de tributos", en esa misma manera su sentencia viola el Artículo 34 de la Constitución Política, violación que acuso, al aplicar precisamente en forma retroactiva una disposición general y desconocer un derecho adquirido por mi representada, sea el régimen exonerativo dado por el legislador sobre los títulos emitidos por los Bancos del Sistema Bancario Nacional, exoneración esta que se refería no sólo a todo impuesto presente, sino también a todo impuesto futuro. Violación del Artículo 563 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Prescribe el Artículo 63 del Código Tributario que: " Artículo 63. Límite de aplicación. Salvo disposición en contrario de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su otorgamiento". De conformidad con la anterior disposición normativa tenemos que, la regla general es que la exención no cobija a los tributos que se establezcan con posterioridad a su otorgamiento salvo, claro está, que el legislador en forma expresa así lo indique; valga decir que se mantenga el beneficio fiscal para y en relación con futuros tributos. Pues bien, en el caso que ahora nos ocupa se da precisamente el supuesto

previsto por el legislador, ya que el Artículo 1 de la Ley No. 1814 de 25 de octubre de 1954 y su reforma indica en forma expresa que "los títulos que conforme a las regulaciones legales emitan los Bancos del Sistema Bancario Nacional están exentos de todo impuesto futuro". Siendo así las cosas, la sentencia No. 2548 dictada por la Sección Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo no podía, so pena de incurrir en violación del referido artículo 63 del Código Tributario, resolver que las utilidades por concepto de diferencias cambiarias de los Certificados de la Presa de Divisas no se encontraban exentos de tributos, pues precisamente el artículo 1 de la Ley No. 1814 de 25 de octubre de 1954 y sus reformas, de repetida cita, dispuso que tales títulos no estaban afectos en el territorio nacional a ningún impuesto presente o futuro. La violación del artículo 63 del Código Tributario, violación que acuso, en que incurrió la Sala Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo está referida precisamente, a que las diferencias cambiarias de los títulos de la presa de Divisas (originadas en un fenómeno económico monetario de paridad del colón con el dólar de los Estados Unidos de Norte América) por constituir, una situación inherente e insumida y propia del título en sí, no están sujetas a ningún tributo (presente o futuro) y, por ende, en el caso de autos no es aplicable el Artículo 5 de la resolución No. 254/81 de la Dirección General de la Tributación Directa, que prescribe que las diferencias de cambio se deben computar para los efectos del impuesto sobre la renta. Y no podría ser de otra manera, toda vez que los títulos de la Presa de Divisas (y cualquier situación o aspecto relativo con su valor facial) por el sólo hecho de haber sido emitidos por el Banco Central de Costa Rica se encontraban exentos de todo impuesto presente o futuro en el territorio nacional. Violación del Artículo 121, inciso 13) de la Constitución Política y del artículo 5, incisos a y b del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En Materia tributaria rige el principio de reserva de ley. Es decir que solamente por mandato legislativo se pueden crear tributos y, correlativamente solo mediante la ley se pueden conceder exenciones. Es por ello que se afirma que la obligación tributaria nace ex lege. Tal principio es recogido por nuestra Constitución Política en su artículo 121 inciso 13) y desarrollado en el Artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En efecto, prescribe el Artículo 121, inciso 13) de la Carta Magna que: "Artículo 121.

Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa: 1)...2)...13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales". Y, por su parte, el Artículo 5 del Código Tributario, en la parte que interesa, señala: "Artículo 5. Materia privativa de la ley. En cuestiones tributarias sólo la ley puede: a) Crear, modificar o suprimir tributos: definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y bases de cálculo, e indicar el sujeto pasivo; b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; Acorde con lo anterior, de conformidad con nuestro ordenamiento jurídico, el contribuyente sólo debe pagar el Impuesto sobre la Renta que de conformidad con la ley proceda; pues como lo reitera la mejor doctrina y nuestra Jurisprudencia, en materia impositiva la obligación tributaria nace de la ley, y no de la voluntad del contribuyente o de la Administración Tributaria. Ahora bien, como se dijo en su oportunidad, la Sociedad que represento en forma equivocada, y por un error de concepto, declaró (aunque no debió hacer lo) ingresos gravables por diferencias cambiarias de los Certificados de la presa de divisas emitidos por el Banco Central de Costa Rica. Efectivamente, La Nación Sociedad Anónima no estaba obligada a declarar rentas provenientes de los supracitados certificados, toda vez que esos títulos estaban exentos por haber sido emitidos por el Banco Central de Costa Rica, todo el tenor del artículo 1 de la Ley No. 1814 de repetida cita. A juicio de mi Representada, el hecho de que la sociedad que represento declarara utilidad gravable sobre algo que no procede, el,lo no legitima a la Administración Tributaria para gravar cualquier diferencia no reportada por las referidas diferencias; ni tampoco hace cambiar en nada el régimen exonerativo de que gozaban dichos títulos. La razón es obvia: si no procede gravar con el Impuesto sobre la renta las diferencias cambiarias de los Certificados de la Presa de Divisas, tampoco procede gravar, vía ajuste de auditoría, cualquier diferencia de menos no reportada por mi



representada en relación con el monto declarado (erróneamente) de tales títulos. Lo anterior por cuanto sólo mediante la ley se pueden crear impuestos y la exoneración, como dispensa del tributo debido, solamente puede otorgarse por disposición expresa del legislador. La Resolución No. 2548 de la Sala Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo, objeto de este recurso, incurre en violación del Artículo 121, inciso 13) de la Constitución Política y el Artículo 5, incisos a) y b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. La violación que acuso se circunscribe al hecho de que, por una parte, avala la tesis de la Administración Tributaria y de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, en el sentido de que procede gravar las utilidades reportadas de menos por La Nación Sociedad Anónima de las diferencias de cambio de los Certificados de la Presa de Divisas, con lo cual se está creando un tributo sin ley que lo autorice y, por otro lado, se está dejando sin efecto, es decir, no se está aplicando una exoneración dada por el legislador; posición esta que, reitero, contraviene abiertamente las referidas disposiciones constitucionales y legales que regulan la materia. En la medida en que la referida Sentencia No. 2548 de las 16 horas y 30 minutos del 10 de setiembre de 1986 grava "los ingresos obtenidos por la diferencia de cambio" de los Certificados de la Presa de Divisas, las cuales -según dicha resolución- "no se encuentran exoneradas de tributos", en esa misma medida la sentencia de comentario viola el Artículo 121, inciso 12) de la Constitución Política y el artículo 5, incisos a) y b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por cuanto ambas figuras jurídicas (tributo y exención) son reserva absoluta de ley. Aplicación indebida de la resolución número 254/81 de la Dirección General de la Tributación Directa de la 12 horas y 5 minutos del 19 de octubre de 1981. (publicada en La Gaceta de 3 de noviembre de 1981). Como es de suyo conocido un reglamento o una resolución de ámbito general que emita la Administración Pública (Administración Tributaria) goza de dos requisitos o características fundamentales de la ley sean: su carácter general y su obligatoriedad. Por tal razón puede afirmarse que desde un punto de vista material ambas disposiciones normativas son una ley. Por otra parte, el Derecho Tributario, es una rama del Derecho Público de allí que las actuaciones de la Administración Tributaria constituyen en la especie típicos actos administrativos, debiendo sujetarse la referida administración no sólo al acatamiento de las fuentes del Derecho Tributario, sino también al principio de legalidad el cual involucra, entre otros, la jerarquía de nuestro ordenamiento jurídico administrativo. Comenzaremos por decir, que la característica fundamental de una resolución administrativa de tipo general como norma jurídica, la constituye el hecho de su necesaria subordinación a la ley. Así tenemos, por una parte, que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios prescribe que "Artículo 2. Fuentes del Derecho Tributario. Constituyen fuentes del Derecho Tributario, por orden de importancia jurídica: a) Las disposiciones constitucionales; b) Los tratados internacionales; c) Las Leyes; y d) Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto". De acuerdo con la relevancia jurídica de las fuentes del Derecho Tributario tenemos que, las disposiciones de tipo general que emita la Administración Tributaria se encuentran en tercer grado en relación con la Constitución Política y subordinadas, a su vez, a la ley. Y, en segundo lugar, el Artículo 6 de la Ley General de la Administración Pública (Ley No. 6227 de 2 de mayo de 1978 y sus reformas) en la parte que interesa dispone: "Artículo 6. 1. La jerarquía de las fuentes del ordenamiento jurídico administrativo se sujetará al siguiente orden: a) La Constitución Política; b) Los tratados internacionales y las normas de la Comunidad Centroamericana; c) Las leyes y los demás actos con valor de ley; d) Los decretos del Poder Ejecutivo que reglamentan las leyes... e) Los demás reglamentos del Poder Ejecutivo, los estatutos y los reglamentos de los entes descentralizados; y f) Las demás normas subordinadas a los reglamentos, centrales y descentralizadas". Quiere ello decir, que la ley se encuentra subordinada en segundo grado a la Constitución Política y, por su parte, las resoluciones de tipo general de la Administración Tributaria en quinto en relación con la Carta Magna y ésta, a su vez, en tercer grado a la ley. Ahora bien, las resoluciones generales que emita la Administración (involucrándose la Administración Tributaria) deben estar sujetas al principio de reserva de ley: por eso a dichas resoluciones no se les puede dar el valor jurídico de poder regular o modificar materias a que solamente la ley puede hacerlo,

como es el caso de los tributos y las exenciones impositivas. Acorde con lo anterior, las referidas resoluciones, asimismo, están sujetas al principio de preferencia de la ley, es decir que el exégeta no podría interpretar válidamente que la resolución administrativa de tipo general pueda reformar o derogar lo ordenado en la ley, sin que tenga la menor relevancia, para tales efectos, la materia propia de que trate la ley. Siendo así las cosas, la articulación entre la ley y la resolución de tipo general se hace, sobre el principio formal de jerarquía en virtud del cual la ley precede a la resolución y, por ende, no puede derogarla o modificarla; lo cual no es sino una consecuencia de la jerarquía de los órganos de que respectivamente provienen una y otra norma. La resolución administrativa de tipo general y obligatoria es pues, una norma subordinada y secundaria a la ley tanto en su fuente de legitimidad, como en su eficacia normativa. Ahora bien, mediante el Artículo 1 de la Ley No. 1814 de 25 de octubre de 1954, y sus reformas, los títulos que conforme a las regulaciones legales emitan los Bancos integrantes del Sistema Bancario Nacional, están exentos de todo impuesto presente o futuro en el territorio nacional. Por otra parte, mediante resolución No. 254/81 de las 12 horas y 5 minutos del 19 de octubre de 1981 (publicada en La Gaceta del 3 de noviembre de 1981), se dispuso por parte de la Dirección General de la Tributación Directa, que los actos y pasivos en moneda extranjera se valorará al tipo de cambio oficial establecido por la Ley de la Moneda, y que las diferencias de cambio se computarán para efectos del impuesto sobre la renta en el período fiscal en que efectivamente se realicen. (Artículo 5 de dicha resolución). Pues bien, la mecánica operacional en cuanto al tratamiento que deba darse a las diferencias de cambio a los efectos del Impuesto sobre la Renta no podría aplicarse a aquéllos títulos que emitieran los Bancos del Sistema Bancario Nacional de acuerdo con sus regulaciones. Ello por la sencilla razón de que gozaban del beneficio exonerativo dado por el legislador y tal resolución, como norma supletoria y subordinada a la ley en cuestión, no podía modificarla o derogarla. La sentencia No. 2548 de la Sala Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo, objeto de este recurso, al indicar en su Considerando V que los ingresos obtenidos por la diferencia de cambio de los Certificados de la Presa de Divisas no se encuentran exonerados del pago de los tributos, sencillamente está fundamentando su fallo en la referida resolución No. 254/81 de la Dirección General de la Tributación Directa que grava la diferencia de cambio, como ingreso afecto al Impuesto sobre la Renta; incurriendo con ello en violación de ley por aplicación indebida de la supracitada resolución. La violación que acuso se circunscribe al hecho de que la resolución No. 254/81 de la Dirección General de la Tributación Directa de las 12 horas y 5 minutos del 19 de octubre de 1981, no puede derogar o modificar la exoneración dada por el legislador, como en efecto se da en el Artículo 1 de la Ley No. 1814 de 25 de octubre de 1954 y sus reformas. Violación del Artículo 5, incisos 2 y 5 de la Ley del Impuesto sobre la renta (Ley No. 837 de 20 de diciembre de 1946 y sus reformas). Igualmente la Sentencia No. 2548 de la Sala Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo que ahora se recurre, incurre en violación de ley por aplicación indebida del Artículo 5, incisos 2) y 5) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Prescribe, en la parte que interesa el Artículo 5 de la referida Ley: "Artículo 5. Renta bruta es el conjunto de utilidades, beneficios y renta, consistentes o no en dinero, y provenientes: 1)... 2) Del dominio o mero usufructo de créditos emitidos por corporaciones públicas o privadas, de acciones o títulos de cualquier clase de sociedades, de depósitos de crédito y, en general, de capitales mobiliarios de toda especie, sea que las rentas o frutos consistan en intereses fijos, en dividendos o participantes variables, en acciones total o parcialmente liberadas u otros productos de dichos capitales. 3)...5) De negocios, empresas, explotaciones u operaciones comerciales, industriales, agrícolas, mineras, de bosques naturales y similares, de pozos de petróleo y de gas, de otros depósitos naturales, o de cualquier otra índole y en general de todas las rentas y beneficios no enunciados en los números precedentes y que no estén exceptuados por esta ley... La violación que acuso está referida a la circunstancia de que no es posible gravar la diferencia de cambio producto de los Títulos de la Presa de divisas emitidos por el Banco Central de Costa Rica, sea considerar dicha utilidad afecta el Impuesto sobre la Renta, por cuanto y en relación con esos títulos se promulgó una ley especial que precisamente los exoneró de todo impuesto presente o futuro, concretamente el Artículo 1 de



la Ley No. 1814 de 25 de octubre de 1954, reformada por la Ley No. 1934 de 23 de setiembre de 1955. En la medida en que la Sentencia No. 2548, de repetida cita, considera gravables los ingresos en cuestión, en esa misma medida dicho fallo incurre en el yerro de violación de ley por aplicación indebida del Artículo 5, incisos 2) y 5) de la Ley del Impuesto sobre la Renta por cuanto, reitero, las referidas diferencias de cambio no forman parte de la renta bruta por encontrarse exentas al tenor del Artículo 1 de la supracitada Ley No. 1814 y sus reformas, de repetida cita. Violación del Artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta Ley No. 837 de 20 de diciembre de 1946 y sus reformas). El artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta prescribe en nueve incisos que beneficios o utilidades no forman parte de la renta bruta, sea enumeran una serie de exoneraciones objetivas. Pues bien, la Sentencia No. 2548 de la Sala Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo, a que el presente recurso se contrae, resolvió que "los ingresos obtenidos por las diferencias de cambio...no se encuentran exoneradas del pago de tributos" y por ello " la resolución número 28 dictada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo y aquí impugnada...está correcta y en consecuencia debe el Tribunal acoger la excepción de falta de derecho opuesta por el Estado". La Sentencia No. 2548, de repetida cita, incurre en violación de ley por aplicación indebida, violación que acuso, del Artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la renta, por las siguientes razones: Las diferencias de cambio provenientes de los Certificados de la Presa de Divisas no son situaciones o status ajenos o aleatorios al título; sino que se trata en la especie de una circunstancia propia de aquél, valga decir son parte del verdadero valor nominal del título. Acorde con lo anterior, la violación de mérito consiste en que para el caso de autos no es aplicable el referido Artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En otras palabras, no se puede resolver que las diferencias de cambio de los Certificados de la Presa de Divisas no están exentos, por no encontrarse en ninguno de los casos previstos o señalados por el legislador en el indicado artículo. Por el contrario, la disposición correcta que debió aplicarse en el sub ítem lo era el Artículo 1 de la Ley No. 1814 de 25 de octubre de 1954 y sus reformas, normativa que exoneró de todo impuesto presente o futuro los títulos que emitan los Bancos integrantes del Sistema Bancario Nacional. Al resolver la Sala Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo, en la sentencia que a nombre de mi representada impugno, que las diferencias de cambio en cuestión no están exentas de tributos ha incurrido en violación de ley por aplicación indebida del Artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Aplicación indebida de los Artículos 98 inciso c) interpretado a contrario sensu; 103 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en relación con el Artículo 1.027 del Código de Procedimientos Civiles. A juicio de la Sociedad que represento, la acción contencioso administrativa tributaria incoada en contra de la Resolución No. 28 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las 10 horas del 14 de marzo de 1985, es procedente por cuanto dicha resolución infringió disposiciones concretas del ordenamiento jurídico tal y como se indicó en el fundamento de derecho del escrito de demanda. Consecuentemente no procede la condenatoria en costas que determinó la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo, que ahora se impugna en esta vía. La aplicación indebida de los Artículos 98, inciso c) Artículo 103 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en relación con el numeral 1.027 del Código de Procedimientos Civiles se da, por cuanto la acción incoada por mi Representada en contra del Estado, reitero, es procedente como lo podrán constatar los señores Magistrados, al casar la sentencia y resolver sobre el fondo. De darse alguna condenatoria en costas lo sería en contra del Estado, como lo solicité oportunamente. Así las cosas, en la medida en que se aplicaron por parte de la referida Sala Segunda las supracitadas disposiciones normativas, en esa misma medida la sentencia incurrió en su aplicación indebida. Con base de los argumentos y citas legales aquí consignadas solicito, a nombre de mi representada, que previa comprobación de las violaciones acusadas, casar la Sentencia No. 2548 dictada por la Sala Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativa de las 16 horas y 30 minutos del 10 setiembre de 1986, y resolviendo sobre el fondo, anular la resolución No. 28 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las 10 horas del 14 de marzo de 1985 por ser contraria a derecho y, por lo tanto, declarar procedente en todos sus extremos la demanda

contencioso administrativa tributaria incoada por mi representada en contra del Estado. Asimismo que se condene al Estado al pago de ambas costas, sean las personales y procesales."

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.- De conformidad con lo dispuesto por el Transitorio de la Ley No. 7128 de 18 de agosto de 1989, la Sala quedó con cinco Magistrados y su integración actual es con los Titulares Cervantes, Presidente; Zamora, Picado, Montenegro y Zeledón.

Redacta el Magistrado ZELEDON ZELEDON; y CONSIDERANDO:

I.-La Nación Sociedad Anónima, durante el período fiscal 81, recibió del Banco Central de Costa Rica certificados de la presa de divisas en dólares al tipo de cambio de ¢ 8.60 por un monto de \$ 351.329,08, como contrapartida del capital de trabajo que había depositado para hacerle frente a obligaciones pendientes en el exterior. La recurrente recibió, además, la suma de \$86.090,13 por concepto de diferencia cambiaria de ¢ 8.60 a ¢ 15, la cual al tipo de cambio de ¢ 8.60 constituyó un ingreso diferencial cambiario para la actora ¢ 740.375,12. En total, la recurrente, durante el período fiscal 81, recibió la suma de \$ 437.419,21 por concepto de certificados de la presa de divisas. La empresa actora vendió el 31 de julio de 1981 \$110.703,86 quedándole un saldo en dichos certificados por \$326.715,35; esta última suma generó un diferencial cambiario de ¢3.365.168,10, consecuencia de la valuación de 8.60 a 18.90, ascendiendo las utilidades totales de La Nación por diferencias de cambio a ¢ 4.105.543,22, de los cuales declaró ¢ 2.558.714,37. La Sección de Estudios Especiales de la Dirección General de la Tributación Directa modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la Nación Sociedad Anónima, correspondiente al período fiscal 81, por considerarla ilegal e incompleta. Entre otros aspectos, ajustó diferencias de cambio sobre los certificados de la presa de divisas, estimando que la suma gravable por tales ajustes era de ¢ 1.546.828,85, traslado EE-58/84. La Nación Sociedad Anónima impugnó dicho traslado y la Dirección General de la Tributación Directa por resolución número R 254/84 de las 14 horas y 95 minutos del 12 de noviembre de 1984 declaró sin lugar el reclamo de la recurrente en punto a las utilidades gravables por diferencia de cambio de los certificados de la presa de divisas. La empresa actora apeló y la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, en resolución número 28 de 10 horas del 14 de marzo de 1985, confirmó lo resuelto por la Dirección General de Tributación Directa en cuanto a las utilidades gravables por diferencia de cambio en los certificados de la presa de divisas.

II.-Alega la parte recurrente, para combatir la sentencia del Tribunal Superior Contencioso Administrativo que declaró sin lugar la demanda y condenó a la actora en ambas costas, violación del artículo 1° de la Ley 1814 de 25 de octubre de 1954, reformada por ley 1934 de 23 de setiembre de 1955, la cual se encontraba vigente durante el período fiscal 81, y establecía que los títulos emitidos por los bancos del Sistema Bancario Nacional y sus intereses estarían exentos de todo impuesto presente o futuro, nacional o municipal, en el territorio de la República. También argumenta quebranto del artículo 34 de la Constitución Política, pues a su juicio, el Tribunal Superior aplicó retroactivamente la resolución 254/81 de la Dirección General de la Tributación Directa de las 12 horas y 5 minutos del 19 de octubre de 1981, la cual estipulaba que las diferencias de cambio eran computables para el impuesto sobre la Renta, desconociéndose así el derecho adquirido por la actora, sea el régimen exonerativo establecido por la legislación, respecto

de los títulos y en relación a todo impuesto futuro. El recurrente considera que hubo infracción del artículo 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en cuanto ese numeral sienta como principio que la exoneración no se extiende a los tributos establecidos con posterioridad a su otorgamiento, salvo que en forma expresa lo indique el legislador. Argumenta la recurrente violación de los artículos 121 inciso 3 de la Constitución Política y 5 incisos a) y b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en cuanto la fijación y la exoneración de un tributo constituyen reserva de ley. Considera la recurrente que la resolución número 254/81 de la Dirección General de Tributación Directa de las 12 horas y 5 minutos del 19 de octubre de 1981, fue aplicada contra lo dispuesto en la ley 1814 de 25 de octubre de 1954 y sus reformas, contrariando la jerarquía normativa dispuesta en los artículos 2 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 6 de la Ley General de la Administración Pública. Estima, también, la recurrente que el Tribunal Superior incurrió en violación por aplicación indebida de los artículos 5, incisos 2) y 5) de la Ley del Impuesto sobre la Renta (número 837 de 20 de diciembre de 1946 y sus reformas), al considerar las diferencias cambiarias como utilidades o beneficios integrantes de la renta bruta. Se alega en el recurso violación por aplicación indebida del artículo 6 Ley Impuesto sobre la Renta. Finalmente, se aduce aplicación indebida de los artículos 98 inciso c) interpretado a contrario sensu; 103 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en relación con el artículo 1027 del Código de Procedimientos Civiles, para lo cual considera la actora que la demanda es procedente pues lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo contraviene el ordenamiento jurídico, por lo que el Tribunal Superior no debió condenarla en costas.

III.-Los certificados de depósito a plazo en dólares de la denominada "Presa de Divisas" nacen a principios de la década de 1980, concretamente con la aplicación del "Reglamento para el tratamiento de las solicitudes de divisas pendientes de autorización por parte del Banco Central de Costa Rica", el cual fue aprobado en Sesión de Junta Directiva del Banco Central número 3608-81, artículo 4 de 31 de marzo de 1981. Ese reglamento fue promulgado con la finalidad de eliminar la "presa" de solicitudes de divisas que en esa época tenía el Banco Central por falta de divisas, y que desde luego no podía atender, lo cual obedeció a una situación coyuntural como lo fue la crisis económica que padeció nuestro país en esos años. Con ese Reglamento se buscaba que los importadores obtuvieran las divisas en el mercado libre, y el Banco Central les emitía certificados en dólares por la diferencia entre el tipo de cambio oficial y el de mercado, sea entre 8.64 colones y 15.00 colones, según reza el numeral 3 del citado Reglamento. Ese mismo cuerpo normativo hacía referencia a todas aquellas solicitudes de divisas pendientes de autorización anteriores al 20 de febrero de 1981, de personas físicas o jurídicas del sector privado, las cuales fueron clasificadas en dos grandes grupos: a) De importaciones de bienes de consumo, de capital y por servicios; y b) de amortización de obligaciones externas del sector privado por concepto de avales y garantías de pago. En virtud de lo anterior se emitieron certificados de depósito en dólares y en colones, a tenor de lo dispuesto en los distintos artículos del Reglamento.

IV.-Existe violación del artículo 1° de la Ley número 1814 de 25 de octubre y su reforma (ley número 1934 de 23 setiembre de 1955), ya que las diferencias cambiarias son inherentes a los Certificados a los Certificados de la Presa de Divisas en dólares, no pudiendo distinguirse entre el valor nominal del título y las diferencias de cambio derivadas del proceso de devaluación, pues no se trata de dos aspectos disímiles relativos a un mismo título. En consecuencia, las diferencias cambiarias, al formar parte de los certificados se encuentran exentas del impuesto sobre la renta, no pudiendo reputarlas como ingresos que forman parte de la renta bruta, todo ello de conformidad con la supracitada ley número 1814 y su reforma. Por otra parte en tales títulos el objeto de la prestación sigue siendo el mismo, de modo que el valor de lo debido permanece constante, incrementándose únicamente la cantidad nominal que debe ser entregada para cubrir ese valor o cumplir con el



objeto de la prestación. El valor de lo debido no ha variado, pues aun cuando se indicara en los certificados que era tantos dólares a "x" tipo de cambio, lo cierto del caso es que el monto adeudado, en los certificados, no son colones sino dólares, así lo quiso el acreedor y así lo aceptó el deudor. El valor de la obligación que consta en los certificados es único y constante. Siendo lo característico de las obligaciones de valor que el objeto de la prestación lo compone un valor patrimonial o económico constante. La diferencia cambiaria fue resultado directo del incremento en el valor del dólar con relación al colón, y esa situación no constituyó una utilidad o un beneficio para la Nación Sociedad Anónima, pues el colón se depreció en tanto el dólar mantenía un valor constante, antes que una utilidad, ganancia o beneficio, con la diferencia cambiaria la empresa recurrente obtuvo una compensación de la pérdida adquisitiva del colón. Todo lo anterior fue consecuencia natural de una economía con una inflación y un deterioro progresivo como la costarricense durante la década de 1980.

V.-De igual forma se violó el artículo 34 de la Constitución Política, pues se aplicó la resolución número 254/81 de la Dirección General de Tributación Directa con efectos "ex tunc", desconociéndose el régimen exonerativo otorgado por virtud de la ley número 1814 y su reforma; lo anterior riñe contra esa garantía de seguridad jurídica y la jerarquía de las normas. Igualmente existió violación del numeral 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, pues el legislador en el artículo 1° de la ley 1814 y posteriormente en la ley 1934, dispuso que los títulos, así como sus intereses, emitidos por los bancos del Sistema Bancario Nacional, al cual pertenece el Banco Central de Costa Rica, estarían exentos de todo impuesto presente o futuro, con lo cual el mismo legislador estableció la excepción al principio del artículo 63. Incurre, también, la sentencia impugnada en el quebranto del principio contenido en los artículos 121 inciso 3) de la Constitución Política y 5 inciso a) y b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, conforme al cual existe reserva de ley en materia tributaria ("nullum tributum sine lege"), lo cual significa que la ley define el hecho generador, el monto y los sujetos pasivos de la obligación tributaria, y los casos en que cabe la exoneración; precisamente ninguna ley establecía para el período fiscal 81, que las diferencias cambiarias estaban sujetas al impuesto sobre la renta. Como consecuencia de lo anterior la resolución 254/81 se aplicó en contra de lo dispuesto por la ley, y de acuerdo con la jerarquía de las normas toda resolución administrativa de carácter general está subordinada a la ley, no pudiéndola modificar ni derogar. Del mismo modo, los artículos 5 incisos 2) y 5) y 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta fueron aplicados indebidamente, ya que, las diferencias cambiarias resultantes no constituyen una utilidad o beneficio integrante de la renta bruta, asimismo si bien las diferencias cambiarias no se encontraban previstas en el artículo 6, no por ello se deben tener como no exentas del impuesto sobre la renta, pues su exención deriva de la ley 1814, al ser inherentes al título.

VI.-En razón de lo expuesto y sin que sea necesario analizar las demás cuestiones planteadas, procede declarar con lugar el recurso, y al resolver sobre el fondo denegar la excepción opuesta, acoger y condenar al Estado al pago de ambas costas.

POR TANTO:

Se declara CON LUGAR el recurso, se anula el fallo del Tribunal Superior y, resolviendo sobre el fondo, se deniega la excepción de falta de derecho, se acoge la demanda en todos sus extremos y se declara que: 1° la resolución número 28 dictada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las 10 horas del 14 de marzo de 1985, en cuanto al extremo a que el presente



juicio se contrae, es contraria a derecho y en consecuencia nula; 2° al ser nula la anterior resolución, el Estado deberá devolver a la parte actora cualquier suma que hubiere pagado por concepto de impuesto sobre la renta en relación a las diferencias cambiarias, así como los intereses al tipo legal desde el momento o fecha de su pago. Y 3° se condena al Estado a pagar las costas personales y procesales del juicio.-

Edgar Cervantes Villalta Ricardo Zamora C. Hugo Picado Odio Rodrigo Montenegro T. Ricardo Zeledón Z.

Carlos Fco. Roldán B.

Secretario VOTO SALVADO:

El Magistrado Zamora salva el voto y declara sin lugar el recurso, con sus costas a cargo de la parte que lo estableció, con fundamento en las siguientes razones: I- La Administración Tributaria modificó la suma declarada por la parte actora, La Nación S.A., relativa al total revaluado por concepto de certificados de la llamada "presa de divisas", ya que el remanente de dichos certificados que le quedó a la actora en el período 81, porque no los negoció, fue mayor que el declarado, resultando así que el ingreso por "diferencial cambiario" fuera mayor que el consignado en la declaración del impuesto sobre la renta. La propia actora incluyó en su declaración el rubro correspondiente a los ingresos por diferencias de cambio de producto de la revaluación de los certificados de la "presa de divisas", a tenor de lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. La actora había recibido 81 certificados en dólares al tipo de cambio de ¢ 8,60 por dólar, por los colones que había depositado para obtener dólares para pagar facturas por compras de papel a la firma Abitibi Price Sales, por un monto de \$ 351.329,08. Por otra parte, la actora recibió la suma de \$ 86.090,13 en concepto de diferencia cambiaria, por la diferencia entre los tipos de cambio del ¢ 8,60 y ¢ 25., lo que constituyó un ingreso por ese concepto de setecientos cuarenta mil trescientos setenta y cinco colones doce céntimos. Del total de cuatrocientos treinta y siete mil cuatrocientos diecinueve dólares con veintidós céntimos que la actora recibió durante el período 81, el 31 de julio de 1.981 vendió ciento diez mil setecientos dólares con ochenta y seis centavos, quedándole un remanente por trescientos veintiséis mil setecientos quince dólares con treinta y cinco centavos, lo que le produjo un diferencial cambiario de tres millones trescientos sesenta y cinco mil ciento sesenta y ocho colones con diez céntimos, resultado de la valuación de la diferencia cambiaria entre los tipos del 8,60 a 18,90. La empresa actora únicamente reportó dos millones quinientos cincuenta y ocho mil setecientos catorce colones con treinta y siete céntimos, quedando un faltante sin reportar de un millón quinientos cuarenta y seis mil ochocientos veintiocho colones con ochenta y cinco céntimos, que gravó la Tributación Directa. II.- El recurrente ha alegado la violación del artículo 1 de la Ley No. 1.814 del 25 de octubre de 1.954, reformada por Ley No. 1.934 de 23 de setiembre de 1955, por falta de aplicación en el fallo impugnado, al pretender que conforme a dicha ley las utilidades por concepto de diferencias cambiarias no deben tributar el impuesto sobre la renta, por provenir de la negociación de títulos emitidos por un Banco del Estado. Sin embargo, la disposición legal en cuestión no exonera de dicho impuesto a tales utilidades, pues se limita a disponer, genéricamente, que "los títulos que conforme a las regulaciones legales emitan las Instituciones Autónomas del Estado y los Bancos integrantes del Sistema Bancario Nacional, así como sus intereses, estarán exentos de todo impuesto presente o futuro nacional o municipal, en el territorio de la República".- De manera, entonces, que lo que dicha norma exoneró fue a los títulos en sí y a sus intereses, pero no a las utilidades por diferencias cambiarias. La exoneración debe estar tipificada, pues responde al principio de reserva de ley, conforme al inciso b) del artículo 5 del Código Tributario. Nótese, que, incluso, la firma actora

declaró las utilidades por diferencias cambiarias, sólo que lo hizo en una suma menor de la debida, lo que motivó la modificación de su declaración de la renta por parte de la Administración Tributaria.

III.- No ha existido, tampoco, violación del artículo 63 del Código Tributario, pues esta norma se refiere a que la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su otorgamiento, salvo que la misma disponga lo contrario. Esta disposición es lógica, pues el legislador no debe alienar la potestad de imponer tributos futuros, por la vía de otorgar exenciones tributarias de tributos innominados o a futuro. Cuando se dictó la ley No. 1.814, antes comentada, no se había emitido todavía el Código Tributario, por lo que jamás pudo pensar el legislador en establecer una excepción a la norma que contiene el artículo 63 del Código Tributario. Los tributos gravan desde que rigen, ex nunc, pero el contribuyente no tiene ningún derecho consolidado a que no le graven con impuestos futuros. Unicamente, cuenta con la reserva legal en contrario a que se refiere el artículo 63 ya examinado, que en todo caso no existía cuando se emitió la Ley No.1.814 de 25 de octubre de 1.954, ni para cuando se produjo la reforma por Ley No. 1.934 de 23 de setiembre de 1.955. Es de interés resaltar que, con posterioridad a estas dos últimas leyes antes citadas, la Ley del Impuesto sobre la Renta No. 837 de 20 de diciembre de 1.946 sufrió múltiples reformas y en ninguna se estableció exención alguna referente a las relacionadas diferencias cambiarias, por lo que se deben de considerar gravadas. Fue preciso el dictado de la nueva Ley de Impuesto sobre la Renta No. 7092 de 21 de abril de 1.988 para que en su artículo 23, inciso c), aparte 1, se dispusiera que: " No estarán afectas al impuesto sobre la renta, ni al establecido en este inciso, las rentas derivadas de títulos valores en moneda extranjera emitidos por el Estado o por los Bancos del Estado ". Por consiguiente, en cuanto a los títulos emitidos en moneda extranjera antes de esta última ley, hay que concluir que las utilidades derivada de las diferencias cambiarias resultantes de su negociación sí estaban gravadas con el impuesto sobre la renta, pues la exención se estableció con el dictado de la Ley No. 7092 de 21 de abril de 1.988, precisamente. Es de lógica entender que la citada exención se estableció con el dictado de la precitada ley, entonces, la situación anterior era de gravamen del relacionado rubro, pues de lo contrario no se habría requerido la ley de exención, pues como ya se dijo toda exención de tributos requiere reserva de ley. Por todo lo antes expuesto, se arriba a la conclusión de que tampoco se produjo la violación de las demás normas que el recurso cita como violadas.

b)Análisis sobre la naturaleza jurídica del Depósito a plazo.

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO]⁵

Resolución No. 406-2004

SECCIÓN SEGUNDA DEL TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Segundo Circuito Judicial de San José, a las catorce horas diez minutos del veinte de agosto del dos mil cuatro.

Proceso ordinario tramitado ante el JUZGADO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y CIVIL DE HACIENDA, interpuesto por CAMPO ELÍAS PALACINO ZÚÑIGA, divorciado, vecino de San José, cédula uno- doscientos treinta y nueve- cuatrocientos sesenta y cinco, contra el BANCO NACIONAL DE COSTA RICA y BN VALORES PUESTO DE BOLSA SOCIEDAD ANÓNIMA, ambos representados por su apoderado Manfred Sáenz Montero, soltero, vecino de San Pablo de Heredia. Intervienen además, Guido Palacino Castillo, vecino de Sabanilla y Guido Granados Ramírez,



vecino de Moravia, como apoderados especiales judiciales del actor. Los dos últimos son casados, todos mayores y abogados.

RESULTANDO:

1) Que fijada la cuantía en cuatro millones de colones, la demanda es para que en sentencia se declare: "a) Que son solidariamente responsables los demandados, Banco Nacional de Costa Rica y su Puesto de Bolsa, en cuanto deben reintegrarme o pagarme nueve mil doscientos catorce dólares con cincuenta y cinco centavos (\$9.214.55) y quinientos mil colones (¢500.00.00), sean los dos documentos valores a seis meses plazo que con evidente imprudencia y negligencia negoció en su actividad bancaria y bursátil, con un sujeto que suplantó a otra persona y presentó cédula falsa de identidad, ocasionándome enorme daño en mis bienes, ahorros de varios años. b) Que igualmente se declare la obligación solidaria de los citados demandados, de reintegrarme o pagarme los correspondientes intereses de las expresadas sumas de nueve mil doscientos catorce dólares con cincuenta y cinco centavos (\$9.214.55) al cinco por ciento anual y sobre quinientos mil colones (¢500.000.00) al dieciocho por ciento anual, ambas cantidades de intereses a partir del cuatro de noviembre de mil novecientos noventa y seis, fecha en la cual presenté formalmente mi reclamo. Intereses que reclamo hasta la fecha de su efectivo pago. c) Que asimismo se condene a los accionados a pagarme los montos de los dos cupones de intereses, respectivamente de ciento treinta y cinco dólares y cuarenta y cinco centavos (\$135.45) y de veinte mil colones (¢20.000.00), entregados a un sujeto con cédula falsa, suplantando a una persona, documentos que estaban extendidos a mi nombre. d) Pido se condene a los demandados, solidariamente, a pagarme las costas personales y procesales de esta acción".

2) Que el apoderado de los llamados a juicio, contestó negativamente la demanda y a ella opuso las excepciones de falta de legitimación ad causam pasiva y activa, y falta de derecho.

3) Que el Juez Luis Diego Ramírez González, en sentencia No. 1043-2001 de las nueve horas cuarenta y cinco minutos del veinte de noviembre del dos mil uno, dispuso: "POR TANTO: Se acoge la excepción de falta de derecho. Se rechazan las excepciones de falta de legitimación ad causam activa y ad causam pasiva. Se declara improcedente en todos sus extremos la presente demanda ordinaria interpuesta por el señor Campo Elías Palacino Zúñiga contra el Banco Nacional de Costa Rica y su Puesto de Bolsa de Valores. Se condena al actor al pago de las costas procesales y personales del proceso."

4) Que inconforme con lo resuelto el señor Palacino Zúñiga apeló, recurso admitido y en virtud del cual, conoce este Tribunal en alzada.

5) Que en la substanciación del proceso se han observado las prescripciones legales, no se notan errores ni omisiones que deban ser subsanados, por lo que se procede a dictar este fallo, previa deliberación.

Redacta la Juez Víquez Cerdas; y,

CONSIDERANDO:

I.-De los hechos probados, se adiciona el No. 1: para indicar que el certificado en dólares vencía el 24 de diciembre y fue emitido con dos cupones de intereses números N-0000425925 y N-0000425926, por \$135.45 cada uno, y en colones el 23 de diciembre con dos cupones de intereses N-0000093871 y N-0000093872, por ¢20.700.00, ambas fechas de 1996 (folios 288 a 291). El número 2 se modifica así: 2) Que los títulos valores dichos en el considerando anterior, fueron



negociados y cambiados en la Bolsa Nacional de Valores S.A., el día 7 de octubre de 1996 (folios 288 a 291). En número 3, se corrige en el sentido de que en la denuncia se consigna el cupón de intereses en dólares sustraído, con un monto de \$138.45 (folios 22 y 23); el 4 se reformula de la siguiente manera: 4) Que en los títulos en cuestión, se lee el nombre de “Johnny Soto Rodríguez, cédula 9-099-294 como endosatario (folios 288 a 291); el número 7, se adiciona para señalar que el requerimiento se realizó contra la señora Flor de María Hernández Savallos, mayor, nicaragüense, soltera, de 21 años de edad, indocumentada, de oficios domésticos, como imputada (folios 55 a 58). Se elimina el hecho 9 por innecesario. Se modifica el 20, para indicar que el proceso fue presentado a estrados judiciales el 29 de noviembre de 1999 (razón de recibido folio 277). Se agregan los siguientes: 21) Que dentro de la causa penal seguida contra Danny Barrantes Rosales, mayor, soltero, cédula 1-1009-270, por el delito de uso de documento falso con ocasión de estafa en concurso ideal, en perjuicio de la fe pública y de Campo Elías Palacino Zúñiga, el Tribunal de Juicio del Primer Circuito Judicial de San José, por sentencia No. 347-2002 de las 16 horas del 10 de abril del 2002, lo declaró autor responsable de los delitos dichos (folios 446 a 452); 22) Que el Tribunal de Juicio tuvo por acreditado, que los certificados de depósito a plazo que aquí interesan, con posterioridad a su sustracción, llegaron a poder del imputado Danny Barrantes Rosales, quién procedió a falsificar en cada uno de ellos el número de cédula del ofendido Palacino Zúñiga, así como el presunto lugar y fecha de los endosos respectivos, y el día 7 de octubre de 1998, utilizando una cédula de identidad a nombre del señor Jhonny Soto Rodríguez, la cual había solicitado ante el Registro Civil y que el acusado logró retirar haciéndose pasar por dicha persona, procedió a insertarle su fotografía, luego se trasladó hasta el puesto de Bolsa del Banco Nacional de Costa Rica en San José, negoció los documentos citados, falsificando en cada uno de ellos la firma de Soto Rodríguez como la persona que los hacía efectivo, logrando de esta manera cambiarlos (ver folio 447 frente y vuelto). En virtud de que este Despacho corrigió la foliatura del expediente principal, al no estar correctamente numerado, los folios en que consta la prueba de los diferentes hechos tenidos por demostrados en la sentencia de primera instancia han variado, por lo que se procede a realizar las enmiendas pertinentes: número 1 (folios 288 a 291); número 3 (folios 22 y 23); número 5 (folio 21); número 7 (folios 55 a 58), número 8 (folio 59), número 10 (folios 81 a 85), número 11 (folio 116), número 12 (folio 118), número 13 (folio 171), número 14 (folios 185 a 189), número 15 (folio 209), número 16 (folio 211).

II.-De lo indemostrado, se eliminan los marcados 1 y 3, por cuanto resultan contradichos con la prueba que permite tener como acreditado los hechos 21 y 22. Se agrega uno más así: 4) Que la falsificación de la cédula de identidad utilizada por Danny Barrantes Rosales para negociar los certificados de depósito a plazo, fuera burda y manifiesta (no hay ningún elemento que lleve a esa conclusión, ni dentro del presente expediente, ni en la sentencia penal).

III.-Manifiesta el inconforme, que el Juez de instancia, en el punto número cuatro, tiene por demostrado “Que el señor Johnny Soto Rodríguez ... fue el endosatario de los títulos en cuestión”, lo cual afirma que no es cierto, lo que incide en los hechos no probados, así como en los Considerandos VI y VII y desde luego, en la parte resolutive. Indica, que fue el señor Danny Barrantes Rosales quien falsificó su firma y los endosos respectivos, utilizó la cédula de Soto Rodríguez y suplantó también su rúbrica para negociar los certificados. Agrega, que la sentencia en el hecho catorce, parte del supuesto de que en febrero de 1997, se dictó auto de falta de mérito a favor de Danny Barrantes Rosales, cuando lo cierto, es que se requirió la apertura a juicio y se formuló la acusación contra él, por los delitos de falsedad ideológica, tres falsificaciones de documento y dos delitos de uso de documento falso con ocasión de estafa. En cuanto a los hechos tenidos por no probados, manifiesta que el Juez no expresó las razones para estimarlos faltos de demostración y continúa refutando los números 1 y 3, por considerar que los certificados de depósito fueron cambiados por una persona que no era el legítimo endosatario y se utilizó una cédula falsa, y que el número 2) lejos de ser una situación fáctica es una conclusión errada, porque

de las pruebas aportadas se ve claramente la imprudencia y negligencia de los demandados, quienes incumplieron con la obligación que emana del artículo 705 del Código de Comercio, de verificar la identidad de la persona que se presentó con los títulos sustraídos, porque la demandada operó comercialmente con Danny Barrantes Rosales, quién se hizo pasar por Johnny Soto Rodríguez. Reclama que el Juez hizo caso omiso a la prueba del informe pericial, certificado de la causa penal, en donde se concluye que la falsificación la llevó a cabo Barrantes Rosales, y la declaración de Johnny Soto Rodríguez dada ante el Juez Penal. Acusa violación de los artículos 667 y 669 bis, párrafo primero del Código de Comercio, 1045 y 1046 del Código Civil y 191 de la Ley General de la Administración Pública, por considerar que sí hubo imprudencia y negligencia de la parte demandada, que está obligada a reparar el daño causado. Finaliza indicando con relación al considerando octavo de lo apelado, que en la petitoria de la demanda no se ha pedido la reposición de los certificados de depósito a plazo y en consecuencia, carece de razón hacer pronunciamiento sobre ello, y que la condena en costas en su contra contraviene los artículos 41 y 49 de la Constitución Política y la normativa sobre el tema.

IV.-Naturaleza jurídica de los certificados de depósito a plazo: Dentro de los contratos bancarios, se encuentra el depósito a término, por el cual, las entidades bancarias reciben de los depositantes, la transmisión de la propiedad de fondos, con la sola obligación de devolver un tanto equivalente y una tasa de interés, por el tiempo durante el cual permanece en poder del banco, existiendo un plazo antes de cuyo transcurso no puede exigirse la devolución del dinero. En nuestro ordenamiento, esa figura está autorizada en los artículos 58 y 60 de la Ley Orgánica del Sistema Bancario Nacional, cuando estipulan, respectivamente, que los bancos financiarán sus operaciones, entre otros, con "... la recepción de todo tipo de depósitos y otras captaciones en moneda nacional o extranjera..." y "Los bancos podrán recibir todo tipo de depósito y otras captaciones, en moneda nacional o extranjera, de cualquier persona natural o jurídica..." Para representar el derecho crediticio derivado del depósito o dejar constancia de su constitución, se emite un documento denominado "certificado de depósito a plazo", que puede ser nominativo, a la orden o al portador, y en nuestro medio está dotado del carácter de "título valor" (atípico), con sus características y prerrogativas, de ahí que puede ser negociado en el mercado secundario antes de su vencimiento. Cabe señalar, que nuestro Código de Comercio, establece un sistema "números apertus", en materia de títulos valores, de manera que lo son, no sólo los autorizados por ley, sino también los consagrados por los usos, en el tanto cumplan los requisitos formales indicados en el artículo 670. Dentro de las características de los títulos valores están la necesidad de la posesión del documento para ejercer el derecho, la literalidad y autonomía del derecho incorporado. Lo anterior es relevante, por cuanto al caso en concreto, resultan entonces aplicables los artículos 667, 669 bis, 672, 693, 694 y 705 del Código de Comercio que expresan en lo que interesa:

"Artículo 667.-

El deudor que cumpliere con la prestación indicada en un título-valor frente al poseedor legitimado en la forma prescrita por la ley, quedará liberado, aunque este no sea titular del derecho..."

"Artículo 669 bis.-

Quien haya adquirido por justo título de buena fe y sin culpa grave, la posesión de un título-valor, de conformidad con las normas que disciplinan su circulación, adquiere válidamente el derecho representado en el título, aunque el transmitente no sea el titular, y cualquiera que sea la forma en que el titular haya sido desposeído (...)"

"Artículo 672.-



Para ejercitar los derechos que consten en un título-valor, es indispensable exhibirlo. Al ser pagado, el tenedor que reciba el pago está obligado a entregar el título debidamente cancelado (...)"

"Artículo 693.-

Son títulos a la orden aquellos que se expiden a favor de una persona o a su orden (...)"

"Artículo 694.-

Los títulos a la orden serán transmisibles por endoso."

"Artículo 705.-

El que paga una obligación constante en un título a la orden, no está obligado a cerciorarse de la autenticidad de los endosos, ni tiene facultad de exigir que ésta se le compruebe; pero sí debe verificar la identidad de la persona que presenta el título como último tenedor, y la relación de continuidad de los endosos."

V.-En el subjuicio, de conformidad con la sentencia penal que se incorporó a los autos como prueba para mejor resolver, está demostrado una vez que los certificados fueron robados al señor Palacino Zúñiga, llegaron a manos de Danny Barrantes Rosales, que no sólo falsificó su firma, sino también la del señor Jhonny Soto Rodríguez, quien figura como último endosante, utilizando una cédula falsificada. Es por lo anterior, que este Tribunal modificó el hecho probado 4), dejó el número 14, pero adicionó los 21 y 22, que le da un nuevo contexto, así como eliminó lo indemostrado identificado como 1 y 3, porque los certificados sí fueron cambiados por persona distinta del que figuraba en el título como endosatario y se utilizó para ello una cédula de identidad falsa. De acuerdo con la normativa que regula la materia, antes transcrita, el puesto de bolsa que negoció el título no estaba obligado a cerciorarse de la autenticidad de la firma del actor, sino únicamente del último endosante, es decir, Jhonny Soto Rodríguez. Lo importante aquí es determinar si los demandados faltaron a su deber de cuidado estipulado en el artículo 705 del Código de Comercio y en consecuencia, son responsables por el artículo 191 de la Ley General de la Administración Pública, que regula la responsabilidad de la Administración, o bien por los numerales 1045 y 1046 del Código Civil que establece el deber de indemnizar los daños causados con dolo o culpa grave entre las personas privadas, que han sido las normas acusadas como violadas por el apelante, junto con los artículos 667, 669 bis y 705 supra citados. La lógica elemental es que el puesto de bolsa solicitara la cédula de identidad de la persona quién se apersonó diciendo ser Soto Rodríguez y le fue presentada, porque Danny Barrantes Rosales por una suplantación, logró retirar del Registro Civil la cédula del primero y le insertó su fotografía. No está demostrado que el cambio de fotografía fuera evidente y que quién examinó el documento, tuviera que darse cuenta que se trataba de una adulteración. Se tiene entonces, que se revisa la cédula, realizado el cotejo respectivo, coincide en cuanto a nombre, firma y fotografía con quién negocia el título, por lo que no encuentra este Tribunal que se configure una negligencia que lleve a la determinación de la responsabilidad patrimonial de los demandados, ni que se incumpliera con lo establecido en el artículo 705 del Código de Comercio, antes bien, lo que se produce es el hecho de un tercero, como eximente de responsabilidad, al romperse el vínculo causal entre la actuación de los funcionarios de los llamados a juicio y el daño producido al señor Palacino Zúñiga (artículo 190 de la Ley General de la Administración Pública). Siendo así, no existe la invocada falta de los servidores, por lo que no es de aplicación el numeral 191 de la Ley General citada, ni tampoco los numerales 1045 y 1046 del Código Civil. Lo anterior, lleva a confirmar la sentencia apelada, en



cuanto acogió la excepción de falta de derecho, por cuanto no es procedente el reintegro que pretende el actor en la demanda.

VI.-En cuanto a las costas del proceso, la regla general es que deben ser asumidas por la parte vencida (artículo 221 del Código Procesal Civil), salvo que se esté en alguna de las excepciones contempladas en el artículo 98 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, normativa aplicable a los ordinarios civiles de hacienda. En el subjuice, a criterio de este Despacho, las circunstancias que rodean el caso, hacen llegar al convencimiento de que existió motivo suficiente para litigar, por lo que sólo en este aspecto se revoca lo apelado, para en su lugar, fallar el asunto sin especial condenatoria en costas.

POR TANTO:

Se revoca la sentencia apelada en cuanto condenó al actor al pago de las costas personales y procesales del proceso, para en su lugar, exonerarlo de esa cancelación. En lo demás, se confirma.

ADVERTENCIA: El Centro de Información Jurídica en Línea (CIJUL en Línea) está inscrito en la Universidad de Costa Rica como un proyecto de acción social, cuya actividad es de extensión docente y en esta línea de trabajo responde a las consultas que hacen sus usuarios elaborando informes de investigación que son recopilaciones de información jurisprudencial, normativa y doctrinal, cuyas citas bibliográficas se encuentran al final de cada documento. Los textos transcritos son responsabilidad de sus autores y no necesariamente reflejan el pensamiento del Centro. CIJUL en Línea, dentro del marco normativo de los usos según el artículo 9 inciso 2 del Convenio de Berna, realiza citas de obras jurídicas de acuerdo con el artículo 70 de la Ley N° 6683 (Ley de Derechos de Autor y Conexos); reproduce libremente las constituciones, leyes, decretos y demás actos públicos de conformidad con el artículo 75 de la Ley N° 6683. Para tener acceso a los servicios que brinda el CIJUL en Línea, el usuario(a) declara expresamente que conoce y acepta las restricciones existentes sobre el uso de las obras ofrecidas por el CIJUL en Línea, para lo cual se compromete a citar el nombre del autor, el título de la obra y la fuente original y la digital completa, en caso de utilizar el material indicado.

FUENTES CITADAS

- 1 BOLAÑOS SALAS, Irene. El Certificado de Depósito a Plazo. Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho. U.C.R. 2000. pp 7-9.
- 2 ULLOA SALAS, Herbert. El depósito a plazo en Costa Rica: Análisis de Dos casos: Cooperativas y Bancos. Tesis para optar por el grado de licenciatura en Derecho. U.C.R. pp 2,3.
- 3 Ibid. Pp 11-12
- 4 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA: Resolución 074-F-91.TRI. San José, a las catorce horas treinta minutos del treinta y uno de mayo de mil novecientos noventa y uno.
- 5 SECCIÓN SEGUNDA DEL TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Resolución No. 406-2004. Segundo Circuito Judicial de San José, a las catorce horas diez minutos del veinte de agosto del dos mil cuatro.