



Informe de Investigación

Título: JURISPRUDENCIA RELATIVA AL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS FIDEICOMISOS.

Rama del Derecho: Derecho Tributario	Descriptor: Obligación Tributaria.
Tipo de investigación: Simple	Palabras clave: Fideicomisos, Obligación Tributaria. Exención.
Fuentes: Jurisprudencia	Fecha de elaboración: 09/2009

Índice de contenido de la Investigación

1 Resumen.....	1
2 Jurisprudencia.....	2
a) Sobre la Administración de Fideicomisos.....	2
b) Análisis de casos de exención de tributos en contratos de fideicomiso.....	5
c) Análisis sobre el impuesto de Renta.....	7
d) Actividades del Fideicomiso que están exentas del impuesto de Renta.....	16
e) Potestad tributaria de la Administración.....	18
f) Análisis del principio de Proporcionalidad Tributaria.....	39
g) Sobre el pago de impuestos en traspaso de bienes Inmuebles.....	59

1 Resumen

En el presente informe de investigación, se recopilan tanto los oficios de la Dirección Nacional de Tributación Directa como resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo que hay disponibles sobre el tema del trato fiscal que se hace a las distintas actividades de los Fideicomisos.



2 Jurisprudencia

a) Sobre la Administración de Fideicomisos

[DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN DIRECTA]¹

Dirección General de Tributación Directa

Oficio: DGT- 9 8 8 - 0 5

San José, 27 de junio del 2005

Señor

[...]

Estimado señor:

Nos referimos al escrito, sin número, presentado en esta Dependencia el día 26 de abril del 2005, mediante el cual en nombre de [...]S.A., cédula jurídica No. [...], con fundamento en lo que establece el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en adelante Código Tributario, consulta el criterio sobre el tratamiento tributario de los ingresos que recibirá por concepto de Asesoría Financiera producto de la administración del Fideicomiso de Titularización[...].

Sobre el planteamiento expuesto en el escrito, al amparo del artículo 119 del Código Tributario, esta Dirección General considera que la situación detallada en el escrito de consulta no reúne todos los requisitos para ser considerada como una consulta que deba evacuarse a tenor de lo dispuesto por el referido artículo.

Lo anterior, debido a que el instituto de la consulta del artículo 119, requiere una serie de presupuestos, sine qua non, que deben estar presentes en un caso particular, para que ésta Dirección General entre a conocerla.

Al respecto, conviene señalar que, el Código Tributario en el párrafo primero del artículo 119, establece expresamente que la consulta se debe referir:

“(...) sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual.” (El subrayado no es del original)

Además, el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, en el artículo

124, en referencia a los requisitos de la consulta del artículo 119 del Código citado, establece en el inciso a) “Plantear la situación de hecho concreta y actual, sobre datos exactos.” (El subrayado no es del original)

Por otra parte, el Diccionario Enciclopédico de de Derecho Usual, de Guillermo Cabanellas, define “actual” como “Presente, de este momento. Existente u ocurrido en el tiempo que se indica.” Y define “concreto” como “Existente o señalado con exactitud y claridad. Lo exento de agregados y accesorios.”

Con base en lo anterior, y según lo indicado por su representada en el escrito de prevención, presentado el 14 de junio del 2005, al responder la interrogante número uno, manifiesta que:

“(…) El Contrato de Servicios entre [...] y el [...] aún no ha sido firmado, le podemos enviar una copia del contrato que se firmará una vez que se haya realizado el Fideicomiso”.

Esta Dirección General considera que la situación planteada por su representada no es concreta ni actual, sino más bien en la especie lo que se da es una situación hipotética, de manera supuesta, toda vez que en varias oportunidades a través del planteamiento de la consulta se manifiestan frases como las siguientes:

a- En el escrito presentado el 26 de abril del presente año, al describir los antecedentes de la consulta, en el párrafo No. 1, en la página primera indica:

“(…) acerca del tratamiento tributario de los ingresos que nuestra representada estaría percibiendo con motivo del proceso de estructuración y asesoría financiera (...)” (el resaltado es nuestro).

b- Asimismo, en el escrito citado en el punto anterior, en la página 1, párrafo tercero, señaló:

“(…) Uno de los principales atractivos de dichas Notas Estructuradas consiste en que su rentabilidad esperada depende del comportamiento registrado en el indicador accionario [...] durante le plazo de inversión de siete años, garantizándose en todo momento la devolución del 100% del principal invertido en la Nota al vencimiento.” (él resaltado no es del original).

c- Por otro lado, en el mismo párrafo anterior, parte final del citado párrafo expresó lo siguiente:

“Los intereses que prometen pagar las Notas se determinarán y pagarán al vencimiento de las mismas, con base en el desempeño observado en el Índice S&P 500 durante el plazo de inversión (...)” (el resaltado es nuestro)

De lo anterior, se concluye que el escrito de su representada no se refiere a una situación de hecho actual y concreta, aspecto que el mismo consultante reconoce al argumentar que su Representada no se encuentra en posibilidades de aportar el contrato, pues aún no ha sido firmado, y además, tampoco ha sido constituido el Fideicomiso por lo que la situación expuesta en su escrito de consulta no se está ejecutando actualmente, o sea, no existe en éste momento, sino que, es una

situación hipotética sujeta a una eventual aprobación de un contrato y a la creación del Fideicomiso.

El instituto de consulta del artículo 119, tiene características muy especiales que se deben acatar para así emitir un determinado criterio; requisitos, sine qua non, que son de acatamiento por parte de ésta Dirección, por respeto al principio de legalidad que nos rige.

Al respecto, el Tribunal Fiscal Administrativo, en relación a los presupuestos que deben reunir las consultas del artículo 119 del Código Tributario, en el Fallo 391-P-2001, del 11 de diciembre del 2001, ha establecido:

“(...)II.- De acuerdo con los extremos contenidos en la “consulta”, concluye el Tribunal que la misma no se ajusta a los lineamientos y exigencias que para su admisibilidad exige el artículo 119 del Código Tributario y jurisprudencia transcrita anteriormente, puesto que de manera clara se concluye que la situación que motiva la consulta no cumple con los requisitos de estarse ante una situación específica y ante un caso concreto y actual, anterior a la ocurrencia del hecho generador previsto en la ley, puesto que se refiere a la interpretación sobre el tratamiento jurídico tributario en general, a que se refiere la Ley de Impuesto sobre la renta.(...)” (el subrayado no es del original).

En ese mismo sentido resolvió en Fallo N° 54-2002-P del 13 de febrero del 2002.

Asimismo, nuestra interpretación se refuerza en el Pronunciamiento N° C-264-98 de 9 de diciembre de 1998 de la Procuraduría General de la República, el que en lo conducente dice:

“(...) La consulta debe ser formulada por quien tenga interés personal y directo sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual debiendo exponer con claridad todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y, si a bien lo tiene, expresar su opinión fundada, es decir indicando las razones y fundamentos de la interpretación que a su juicio debe darse (...)” (el subrayado no es del original)

En consecuencia, se reitera que a juicio de esta Dirección General, la situación expuesta en su escrito de consulta original y subsiguientes escritos, no reúne los requisitos para ser considerada como una consulta al amparo de lo dispuesto por el artículo 119 del Código Tributario, procediendo a rechazarse ad portas la consulta formulada por no ajustarse a los requisitos que al efecto establece el artículo citado.

Se le indica que de conformidad con el artículo 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, contra el presente oficio proceden los recursos de revocatoria y apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que sea notificado.

b) Análisis de casos de exención de tributos en contratos de fideicomiso

[DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN]²

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

Oficio: DGT – 2797 - 04

San José, 2 de diciembre del 2004

Señor

[...]

[...]

Estimado señor:

Nos referimos a la consulta presentada por usted a nombre de su representada el 5 de octubre del 2004, en la que con base en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en adelante Código Tributario, y el 122 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, expone lo siguiente:

I.- HECHOS

1- La [...], en adelante [...], fue creada por la Ley No. 7044 de 29 de setiembre de 1986, definiendo en sus artículos 1° y 2°, la naturaleza y los fines de su creación.

2- La [...] se crea con una contribución económica otorgada en el marco del Convenio General para la Ayuda Económica Técnica y para Propósitos Afines entre el Gobierno de Costa Rica y el Gobierno de los Estados Unidos de América, en adelante Convenio General, ratificado mediante la Ley No. 3011 del 18 de julio de 1962. Con el citado aporte se establece el “Fondo de Fideicomiso de [...]”, bajo cuyo clausulado se administra el aporte original donado. Aspecto que se encuentra previsto y autorizado en el artículo 6° de la Ley No. 7044.

3- De conformidad con el artículo 16 de la Ley No. 7044, la [...], como entidad de utilidad pública, se encuentra exenta del pago de impuestos.

4- Por su parte, en relación con el literal a) del artículo IV, del Convenio General, el Fideicomiso disfruta de beneficios fiscales establecidos.

5- Los fondos del Fideicomiso son utilizados para hacer frente a distintas contrataciones de la [...], todas ellas con la finalidad del cumplimiento de los fines establecidos en la Ley No. 7044 y el Convenio General. En algunos casos, el Fideicomiso realiza desembolsos a entidades contratistas, no domiciliadas en Costa Rica, tales como pagos por concepto de primas de seguros realizadas en el extranjero, servicios legales prestados fuera de Costa Rica y servicios de asesoría técnica.

Todos los pagos se hacen con recursos de la donación otorgada al amparo del Convenio General, siendo éstos los únicos que integran el "Fondo de Fideicomiso de [...]."

II.- CONSULTA

¿Son gravables con el tributo de remesas al exterior establecido en el artículo 52, siguientes y concordantes de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los pagos por servicios a contratistas no domiciliados, realizados con los fondos del Fideicomiso provenientes de la donación de los Estados Unidos?

III.- CRITERIO DE LA CONSULTANTE

De acuerdo con el cuadro fáctico, incluyendo los artículos 23 inciso d) y 52 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la consultante requiere conocer el tratamiento tributario de los pagos al exterior con los fondos donados al amparo del Convenio General, los cuales se encuentran exonerados de todos aquellos impuestos indicados en el artículo IV del mismo, siempre y cuando sean utilizados estrictamente para cumplir el fin o propósito para el cual se suscribió el Convenio General.

A su juicio, los pagos que hace el Fideicomiso por los servicios prestados por los contratistas no domiciliados en Costa Rica, se encuentran exonerados del impuesto de las remesas al exterior, ya que esos pagos se realizan con los fondos de la donación, los cuales están cubiertos por la exoneración especial creada en el Convenio General, que es una exoneración objetiva, que afecta los recursos y no a su perceptor.

Indica la consultante que para la aplicación de esa exención, no es necesario ningún requisito o condición especial en el beneficiario a quién se le paga, debido a que los recursos por sí solos se trasladan libres de impuestos a esos beneficiarios. Lo que se debe considerar es que el destino de los fondos corresponden al cumplimiento del propósito para el que fueron constituidos, lo cual efectivamente se realiza.

Lo anterior significa, que el contratista no domiciliado recibe fondos exentos provenientes del Convenio General, porque la contratación se realiza con la única motivación de cumplir con ese Convenio y con la Ley No. 7044, y exonera a su representada de efectuar retenciones de aquel impuesto.

Por su parte, la [...] goza de exenciones propias a favor de su patrimonio, sus operaciones y sus ingresos, a tenor de lo establecido en el artículo 16 de la Ley No. 7044, de manera que la exención a que alude el Convenio General, afecta a todas aquellas transacciones realizadas específicamente con los fondos donados del Gobierno de los Estados Unidos al fideicomiso creado al tenor del citado artículo 6°, de la Ley No. 7044. Y que todos los pagos del fideicomiso se hacen con recursos de la donación, siendo esos los únicos recursos que integran el "Fondo de Fideicomiso de [...]", administrado por la consultante.

IV.- CRITERIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Esta Dirección comparte la interpretación expuesta por usted, en cuanto a la no aplicación del impuesto sobre remesas al exterior en el caso de los pagos por primas de seguros, servicios legales y de asesoría con fondos provenientes del fideicomiso creado al amparo de la Ley No. 7044 y el Convenio General supraindicado, sólo en el caso de que los pagos sean efectuados a contratistas pertenecientes al Gobierno de los Estados Unidos de América, o sean financiados por ese Gobierno.

Lo anterior, en virtud de que expresamente así lo dispone el inciso a) del artículo IV del Convenio General para la Ayuda Económica, Técnica y para Propósitos Afines entre el Gobierno de Costa Rica y el Gobierno de los Estados Unidos de América, aprobado mediante Ley No. 3011 del 18 de julio de 1962, y que, en cuanto a lo que interesa, textualmente indica:

“(...) a) Los bienes o fondos utilizados o que se utilizaren con relación a este Convenio por parte del Gobierno de los Estados Unidos de América o de cualquier contratista financiado por ese Gobierno, están exentos del pago de todo impuesto sobre la propiedad o el uso y de cualquier otro impuesto, de requisitos relacionados con inversiones o depósitos, y de controles cambiarios de Costa Rica; (...)”

En consecuencia, a los contratistas no domiciliados en el territorio nacional, que presten algún tipo de servicio a la [...], y que no estén financiados por el Gobierno de los Estados Unidos de América, su representada deberá practicarle la retención correspondiente del Impuesto a las Remesas al Exterior, por los dineros que gire o ponga a disposición de tales contratistas.

Se le advierte que la opinión externada por esta Dirección, se fundamenta en la información suministrada en el escrito de consulta, con respecto a la situación planteada y que en el caso de una eventual fiscalización de sus actividades, si se llegara a determinar que la realidad difiere de la expuesta, este oficio quedaría insubsistente, debiendo aplicarse la normativa que corresponda.

Se le indica que, de conformidad con el artículo 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, contra el presente oficio, proceden los recursos de revocatoria y apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

c)Análisis sobre el impuesto de Renta.

[DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN]⁹

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

Oficio: DGT- 1656 -04

San José, 23 de julio del 2004

Señora

[...]

San José

Estimada señora:

En atención a su consulta presentada en esta Dependencia el día 21 de mayo del 2004, relacionada con [...], cédula jurídica N° [...], de conformidad con el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en adelante Código Tributario, se expone lo siguiente:

I.- ANTECEDENTES

La consultante manifiesta lo siguiente:

1- Su representada es una organización con sede en Costa Rica y cuyo fin será la de administrar el cultivo, cuidado, mantenimiento y en general, la operación de plantaciones de madera dura de alto valor, mediante un manejo que se pretende, sea eficiente, sostenible y certificado, todo ello con objetivos ecológicos y sociales.

2- Se utilizará la figura de un fideicomiso para salvaguardar los propósitos de su representada, y de los inversores, también conocidos como desarrolladores del proyecto de la plantación de madera citada.

3- Los servicios prestados por el consultante son: a- tanto él como los inversores, acordarán el número de hectáreas que deben ser plantadas, de acuerdo con su disponibilidad para invertir; b- preselecta y compra las tierras para llevar a cabo la actividad de plantación; posteriormente son traspasadas al fideicomiso como garantía para los inversores.; c- una vez que el inversionista deposita el dinero de la inversión en el fideicomiso, el fiduciario transfiere al consultante, un pago en concepto de administración del cultivo y manejo de la plantación, en un período de 20 años; quién a su vez, emitirá la factura autorizada, al fideicomiso en concepto de prestación de servicios durante 20 años; d- además del pago inicial en el año uno, en los años cuatro y siete, recibirán pagos adicionales, de los inversores, para la ejecución del mantenimiento; emitiendo el consultante las correspondientes facturas autorizadas; e- en el año 20 que se produce la tala final de la plantación, recibe igualmente parte de los beneficios de la venta de la madera y la propiedad de las tierras traspasadas al fideicomiso.

4- Para la adquisición de los terrenos, su representada hará un préstamo por cada adquisición de finca; cuyas condiciones estarán acordadas entre las partes, y será amortizado junto con el principal, en los años 4 y 7, para cada finca considerada. Tales préstamos serán debidamente documentados mediante contratos de préstamos, especificando los intereses que devenguen y las



fechas de pago de los mismos.

II.- CONSULTA

A- ¿Cuál es el tratamiento fiscal que su representada debe darle a los ingresos percibidos y facturados en el ejercicio uno, por un servicio que se prestará, al amparo de un contrato, durante un período de 20 años?

B- ¿Cuál sería el tratamiento fiscal que debe darse a los préstamos recibidos por su representada?

CRITERIO DE LA CONSULTANTE:

En cuanto a la consulta "A", el gestionante señala que, si bien no se encuentra una norma clara en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en los artículos 55 del Reglamento a la Ley citada, y 57, según la redacción establecida por el Decreto No. 30410-H de 7 de febrero del 2002 y publicada en la Gaceta No. 84 de 3 de mayo del 2002, se puede encontrar una referencia a las normas contables. Por lo que, en lo relativo a la imputación temporal de ingresos y gastos, rige el principio contable del devengo.

En vista de lo anterior, y salvo que su representada obtuviese permiso de la Dirección General de Tributación, el criterio que debe seguir para imputarse, tanto contable como fiscal, los montos facturados, así como los gastos incurridos por servicios de administración y plantación de terrenos que cobra de manera anticipada, es el criterio del devengo.

Manifiesta, que conforme con el sistema de devengado, los ingresos y gastos se imputan al período impositivo en que ocurran (principio de ocurrencia), con independencia del momento en que tenga lugar la corriente monetaria o financiera, es decir, momento en que se realizan los cobros y pagos, teniéndose en cuenta que el devengo está asociado a la corriente real de los servicios que los ingresos y gastos representan. Éste criterio del devengo hay que completarlo, con los artículos 7 y 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y con el de correlación de ingresos y gastos, según el cual, el resultado del ejercicio está constituido por los ingresos del período menos los gastos del mismo, realizados para obtención de aquellos (principio de asociación).

Además indica, que no sólo basta con que el devengo se produzca en el ejercicio en que se pretende deducir, sino que los mismos deben tener relación causal con los ingresos. Entendiendo ese principio en un sentido amplio, de forma que los mismos no deben ser tenidos en cuenta solamente en relación directa e inmediata con determinados ingresos, sino que la admisión de tales gastos, a efectos deducibles, se deben considerar como relacionados con la actividad de su representada en general y no en relación directa con la producción concreta de determinados ingresos.

Los ingresos representan una corriente de servicios (corriente real) prestados por su representada al fideicomiso que, a su vez, determinan una corriente de cobros (corriente financiera o monetaria);

de igual forma, los gastos representan una corriente de servicios adquiridos por el fideicomiso (corriente real) de su representada que determinan una corriente de pagos (corriente financiera o monetaria). Los ingresos que obtiene en el año uno (corriente financiera), por la prestación de un servicio que se llevará a cabo durante veinte años (corriente real), deben imputarse a los resultados de cada ejercicio que dura el contrato, siendo indiferente el momento de cobro de la contraprestación pactada. En ese sentido, hace referencia al oficio No. 399 del 26 de abril del 2000 (sic). Lo anterior, se confirma en el proyecto de reforma fiscal, en el numeral 1) del artículo 82, de la ley del Impuesto sobre Sociedades, que se discute en la Asamblea Legislativa.

En relación con las facturas, si bien los servicios prestados son de tracto sucesivo y son cobrados por adelantado, consideramos que no existe ningún inconveniente fiscal para la emisión de la factura en el año uno, más aún, por el carácter de título ejecutivo que el artículo 460 del Código de Comercio confiere; ésta le sirve de seguridad jurídica a su representada en el caso de que el fideicomiso pudiese incurrir en situaciones de suma en descubierto.

No existe obligación de emitir la factura según se vayan imputando contablemente los ingresos como gravables, esto es, a lo largo de 20 años que va a durar el servicio, y que, la Administración Tributaria no podrá reconocer un sistema de imputación temporal diferente al del devengo, a no ser que haya sido solicitado previamente y, concedido por la Administración.

En eventuales labores de fiscalización, se estaría corroborando los trabajos sobre el terreno, y el propio contrato de fideicomiso.

Considera que el servicio prestado por su representada genera un cobro que debe imputarse fiscalmente durante los ejercicios que dure la prestación de los servicios, sean 20 años, con independencia de que el pago y la emisión de la factura se haga en el año uno; todo ello en virtud del principio del devengo que es obligatorio cumplimiento de acuerdo con lo establecido en la legislación reguladora del Impuesto sobre la Renta.

Respecto de la consulta "B", el solicitante expone que desde el punto de vista del tratamiento contable, considera que de conformidad con la Norma Internacional de Contabilidad No. 23, en su párrafo 10, y según lo señalado en los párrafos anteriores, los gastos por intereses no debe ser tomado como deducible en el momento en que los pagos se van a efectuar, años 4 y 7, sino que deben registrarse en los períodos en que se incurra en los costos. De nuevo se encuentra ante el principio del devengo en la contabilización del gasto, de forma que el mismo se registrará en el momento en que se produzca la obligación en cada ejercicio considerado, con independencia de la corriente monetaria que se produce con el pago efectivo de los intereses. Tema reiterado en el oficio No. 399, citado.

Además, cita el párrafo 11 de la norma 23 citada, en la que permite un tratamiento alternativo de capitalización de intereses de forma que los mismos formen parte del costo de adquisición de los activos. No obstante, señala el consultante, que esa no es una alternativa por la imposibilidad de poder medir con fiabilidad los eventuales beneficios económicos futuros del activo en el que se está invirtiendo. Por lo tanto, los costos por intereses se deben reconocer como gasto del período en que se incurre en ellos, o sea, durante la vida del contrato de préstamo.

En relación con el ingreso por intereses en sede del prestamista, es criterio del consultante que, igualmente debe prorratearse el ingreso durante el período de vigencia del contrato, con independencia que tales ingresos se obtengan efectivamente en los años 4 y 7; en virtud de los principios contables de ocurrencia y asociación antes mencionados.

Desde el punto de vista del tratamiento fiscal, de conformidad con los artículos 8, inciso d) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 12 inciso e), de su Reglamento y, Norma Internacional de Contabilidad No. 23, se sigue el criterio del devengo, al momento en que se incurra en ellos, de forma anual de acuerdo con el contrato de préstamos.

Asimismo, manifiesta la consultante que los intereses que su representada pagará al prestamista, son plenamente deducibles por la conexión de causalidad del gasto financiero con la generación de rentas gravables. La consultante invertirá los recursos captados por medio de los préstamos, en la compra de tierras sobre las cuales va a efectuar la prestación de servicios de gestión de plantaciones, tierras, que debe adquirir e ingresar en el fideicomiso de acuerdo con lo establecido en el contrato por el cual se constituirá el mismo, con el objeto de servir como garantía de los inversionistas (fideicomitente). La citada deducción estará condicionada al cumplimiento de las obligaciones que se establecen por Ley, citando al respecto, el dictamen No. C-325-2002 del 3 de diciembre del 2002, emitido por la Procuraduría General de la República.

Concluye que los gastos financieros por la obtención de préstamos para invertir en la compra de tierras, es imprescindible para el ejercicio de la actividad de su representada.

III.- CRITERIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Esta Dirección General, antes de pronunciarse sobre el fondo, considera importante reiterar, que de acuerdo a lo manifestado por la consultante, los recursos que el encargado del fideicomiso girará a [...], consistirán en los siguientes:

- 1- Ingresos producto de la actividad de administrar el cultivo, cuidado, mantenimiento y en general, la operación de plantaciones de madera dura de alto valor, que recibirá en el año uno, por todo el período de los veinte años del proyecto maderero.
- 2- Pagos adicionales para la ejecución de servicios de raleas de mantenimiento de las plantaciones, que girará el fideicomiso en los años 4 y 7 del proyecto.
- 3- En el año veinte del proyecto, en el que se realizará la tala final de la plantación, el fideicomiso le distribuirá parte de los beneficios de la venta de la madera; así como, la propiedad de las tierras.

Asimismo, los recursos anteriores se llevarán a cabo en terrenos que son comprados por la consultante, pero que serán traspasados a un fideicomiso en el año uno, como garantía para los inversores que aportaron el dinero para tales inversiones.

Debido a lo anterior, el fideicomiso, durante la vida del mismo, será el propietario de los terrenos del proyecto y quién recibirá los ingresos producto de la tala final de la plantación, que se ejecutará en el año 20 del proyecto.

Aclarado lo anterior, esta Dirección General, procederá a atender las consultas sujetas a análisis, según el orden de presentación, a saber:

A- Respecto a lo manifestado en éste aparte, de previo a emitir criterio, esta Dirección General repasará la doctrina y la normativa atinente con lo consultado.

Según la doctrina contable, los ingresos producto de la actividad de administrar el cultivo, cuidado, mantenimiento y en general, la operación de plantaciones de madera dura de alto valor, serán registrados como ingresos recibidos por adelantado, en el año uno del proyecto.

“(…) Tipos de asientos de ajuste: (...) 2. Asientos para repartir el ingreso no ganado. Un negocio puede cobrar efectivo por adelantado por servicios prestados en períodos contables futuros. Generalmente las transacciones de esta naturaleza se registran debitando Efectivo y acreditando una cuenta del pasivo (comúnmente llamada Ingreso recibido por anticipado). En el período en que los servicios se prestan realmente, se efectúa un asiento de ajuste para registrar la porción del ingreso que en realidad se ganó durante el período. El asiento de ajuste se registra mediante un débito a Ingresos recibidos por anticipado y un crédito a Ingresos obtenidos por el valor de los servicios prestados. (...) Distribución del ingreso no ganado (...) Para fines contables, los montos cobrados por adelantado no representan ingresos, porque estas cantidades aún no han sido ganadas. Los montos cobrados a los clientes por anticipado se registran debitando a la cuenta de Efectivo y acreditando a una cuenta de ingresos no ganados. El ingreso no ganado también puede llamarse ingreso diferido o ingreso recibido por anticipado. (...) Cuando una compañía presta los servicios para los cuales los clientes han pagado por adelantado, está trabajando su pasivo con estos clientes y está ganando el ingreso. Al final del período contable, se efectúa un asiento de ajuste para transferir un monto apropiado de la cuenta de ingresos diferidos a una cuenta del ingreso. Este asiento de ajuste consta de un débito a una cuenta del pasivo (ingreso diferido) y un crédito a una cuenta del ingreso. (...)”[1] (el subrayado no es del original).

Por su parte, esta Dirección General en la resolución No. 52-01[2], debido a la aprobación de las Normas Internacionales de Contabilidad por parte del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en el artículo 1°, en el punto “G) Ingresos (NIC 18), en el numeral 1), señaló:

“(…) Para los fines de determinación de la base imponible del Impuesto sobre las Utilidades, deberán seguirse las disposiciones sobre devengo de las rentas gravadas, contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, (...)” (el resaltado es propio).

Asimismo, el artículo 55 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, indica:

“(...) Artículo 55.- Sistemas contables. Los declarantes deben aplicar los resultados de acuerdo con el sistema contable de devengado o acumulado; (...)” (el subrayado no es propio)

Sobre el principio del devengo, el Tribunal Fiscal Administrativo, en el Fallo No. 12-2001[3], recalcó:

“(...) Ya este Tribunal en varias ocasiones ha dispuesto que nuestro sistema tributario, al igual que la mayoría de los países, tratándose de ingresos provenientes de empresas con actividades lucrativas, adopta el sistema contable de gravar los ingresos devengados y correlativamente también permite la deducción de todos los gastos causados. En el sistema de “devengado”, también llamado “causado”, se atiende únicamente al momento en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo. Dicho de otro modo, ha dispuesto esta Sala: “...La sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente de que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y por ende como imputable a ese ejercicio. Como contrapartida, tratándose de gastos, el principio de lo devengado se aplica considerándolos imputables (deducibles) cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se hayan pagado, ni sean exigibles. El sistema de lo “percibido” atiende al momento de la percepción de ingreso (o de cancelación del gasto). Por percepción, sin embargo, no ha de entenderse siempre contacto material con la renta, percepción efectiva, sino el hecho de entrar la renta en la esfera de disponibilidad del beneficiario. (...)” (SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. No. 88 de las 15:00 horas del 15 de octubre de 1991). (...)” (el subrayado no es del original).[4]

En consecuencia, debido a que los ingresos que recibirá su representada en el año uno del proyecto, por la actividad de administrar el cultivo, cuidado, mantenimiento y en general, la operación de plantaciones de madera dura de alto valor, corresponden a ingresos recibidos por anticipado, que deberán imputarse a cada período fiscal, por el principio del devengo, conforme los servicios se vayan prestando realmente; efectuando para ello, un asiento de ajuste contable que, conforme a la técnica contable, refleja el registro de la porción del ingreso que en realidad se habrá ganado durante cada período contable anual, a medida que se presta el servicio citado.

En relación con los recursos que perciba su representada, producto de los pagos adicionales para la ejecución del servicio de raleas de mantenimiento de las plantaciones, que girará el fideicomiso en los años 4 y 7 del proyecto, deberán registrarse como ingresos gravables en los períodos citados, debido a que es parte de la actividad que desarrolla [...].

Con respecto a los beneficios que le distribuirá el fideicomiso, por la venta de la madera, en el año veinte del proyecto, según cita su representada en el párrafo final del punto “A” de la página dos del escrito, deberá estarse a lo sujeto en el inciso a) del artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Tratándose del traspaso de los terrenos maderables, esta Dirección General le manifiesta que, de conformidad con lo señalado en inciso f) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta N° 7092 de 21 de abril de 1988 y sus reformas, aunque no se admite la depreciación sobre el valor de la tierra, es decir, sobre los bienes inmuebles; en el caso de que tales inmuebles posean edificios o

cultivos (árboles maderables), eventualmente, tales activos tangibles si están sujetos a depreciación, según indica el anexo 2 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, y en conclusión, la ganancia de capital que se genere por la parte del activo depreciable (árboles maderables) que se incluye en la venta de los terrenos cultivados, formará parte de la renta bruta gravable, para quién los enajene, a cualquier título; que en el presente caso le corresponden al fideicomiso. Por lo que si en el transcurso del desarrollo del proyecto (20 años), el fideicomiso decide traspasar los terrenos cultivados, deberá declarar la ganancia de capital correspondiente.

B- Sobre éste aparte de la consulta, esta Dirección General, le manifiesta que de conformidad con el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los gastos y costos, que podrá deducir su representada, son aquellos que sean útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, que le depara la actividad de administrar el cultivo, cuidado, mantenimiento y en general, la operación de plantaciones de madera dura de alto valor. Es decir, que los costos y gastos, deben tener una correspondencia con los ingresos generados, producto de la actividad desarrollada por [...].

En el caso de los intereses que se cancelarán, por los préstamos adquiridos para la compra de los terrenos que servirán para las plantaciones de la madera y que serán traspasados al fideicomiso, no se relacionan a la actividad desplegada por su representada; sino que, se relacionan con la adquisición de los terrenos que servirán para el desarrollo del proyecto, que abarcará del año uno hasta el año veinte, siendo el año veinte cuando se llevará a cabo la tala y venta de la madera. Durante ese período tales terrenos, según el consultante, pertenecerán al fideicomiso.

Tratándose de terrenos en etapa de desarrollo, o sea, en la etapa de las plantaciones de madera dura, hasta el año veinte del proyecto, y que pertenecen al fideicomiso, esta Dirección General le manifiesta lo siguiente:

De conformidad con la doctrina contable, citada anteriormente, en la página 371, el autor señala:

“(...) Adquisición de activos fijos: El costo de un activo fijo incluye todas las erogaciones que son razonables y necesarias para utilizar el activo en el lugar deseado y dejarlo listo para su uso. (...) Con frecuencia, las compañías compran activos fijos con base en un plan de cuotas o expidiendo un documento por pagar. Los cargos de intereses después de que el activo está listo para ser utilizado se registran como gasto por intereses y no como parte del costo del activo. Pero si una compañía construye un activo fijo para su propio uso, los cargos de intereses durante el periodo de construcción se consideran parte del costo del activo. (...)” (el subrayado no es del original)

Aunado a lo anterior, la Norma Internacional de Contabilidad No. 23, establece lo siguiente:

“(...) 4. (...) Un activo que califica, es aquel que requiere, necesariamente, de un periodo de tiempo sustancial antes de estar listo para su uso o para la venta. (...) 11. Los costos por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos que cumplan las condiciones para su cualificación, deben ser capitalizados, formando parte del costo de dichos activos. (...) 22. (...) por lo tanto, y como ejemplo, los costos por intereses en los que se incurre

mientras los terrenos se están preparando se capitalizan en los períodos en que tal preparación tiene lugar. (...) 25. La capitalización de los costos por intereses debe finalizar cuando se han completado todas o prácticamente todas las actividades necesarias para preparar al activo, que cumple las condiciones para su calificación, para su utilización deseada o para su venta. (...)” (el subrayado no es del original).[5]

En consecuencia de lo anterior, los gastos por intereses, que se lleven a cabo por la compra de los terrenos, mientras éstos se encuentren en la etapa de cultivo o crecimiento de la madera, se deberán capitalizar al costo de los terrenos.

En conclusión, el tratamiento contable que se le debe dar a los intereses, consisten en la capitalización al costo de preparación de los terrenos, sean que estén a nombre de su representada o del fideicomiso. Además, se deberán contabilizar los préstamos adquiridos para la compra de los terrenos, así como, llevar el registro de los desembolsos por intereses que se capitalizan.

En cuanto a aplicar el principio del devengo a los desembolsos por intereses, esta Dirección General le manifiesta que, según lo señalado por su representada en los dos párrafos finales de la página dos de la consulta, que dice: “(...) Existirá un financiamiento con condiciones acordadas entre las partes, que será amortizado junto con el principal, en los años 4 y 7 para cada finca considerada. Los préstamos serán debidamente documentados mediante los respectivos contratos de préstamo en los que se especificarán, entre otros aspectos, los intereses que devenguen y las fechas de pago de los mismos. (...)”; para el caso que nos ocupa, no es aplicable el principio citado, debido a que, por un lado, tales erogaciones por concepto de intereses se cargan al costo durante la vida del proyecto, y por otro lado, los préstamos adquiridos serán cancelados, según el consultante, en los años 4 y 7.

Para el prestamista, tales pagos por concepto de intereses, representan ingresos lucrativos y, consecuentemente, están afectos al impuesto sobre la renta; sin embargo, si ese prestamista, desea saber cual será el criterio para declarar esos ingresos que se debe seguir en su caso, deberá plantear la consulta correspondiente, debido a que, por seguridad jurídica, dentro de este procedimiento de consulta que formula su representada al amparo del artículo 119 supracitado, no se puede ventilar la situación correspondiente a otro sujeto pasivo; por cuanto, conforme a las reglas de aplicación de esa disposición, las mismas compete tan sólo a quién tenga interés personal y directo en la aplicación del derecho a una situación concreta y actual, con incidencia en la esfera de su responsabilidad tributaria, no siendo posible, por tanto, extender su alcance a otros sujetos.

Se advierte a su representada que la opinión externada por esta Dirección, en el oficio que nos ocupa, se fundamenta en la información suministrada en el escrito de consulta, con respecto a la situación planteada y que en el caso de una eventual fiscalización de sus actividades, si se llegara a determinar que la realidad difiere de la expuesta, este oficio quedaría insubsistente, debiendo aplicarse la normativa que corresponda.

Se le indica que, de conformidad con el artículo 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, contra el presente oficio, proceden los recursos de revocatoria y apelación en subsidio



para ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

Damos así respuesta a su consulta.

[...]

[1] Contabilidad: La base para decisiones gerenciales: Meigs Williams, Haka, Bettner; undécima edición, Mc Graw Hill, 2000, páginas 141, 147 y 148.

[2] Resolución No. 52-01, publicada en La Gaceta No. 239 del 12 de diciembre del 2001.

[3] Sala Primera Tribunal Fiscal Administrativo, a las once horas del nueve de enero del dos mil uno.

[4] Para efectos de ésta Dirección General, el término “causado” se interpreta como sinónimo de “devengado o acumulado”.

[5] Actualmente las “Normas Internacionales de Contabilidad” se llaman “Normas Internacionales de Información Financiera”

d) Actividades del Fideicomiso que están exentas del impuesto de Renta.

[DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN]⁴

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

Oficio: DGT – 369 - 03

San José, 3 de abril del 2003

Señor

[...]

Representante Legal

San José

Estimado señor:

Damos respuesta a su escrito de fecha 27 de febrero del año 2003, recibido en esta Dependencia el día 3 de marzo de ese mismo año, mediante el cual y con base en el artículo 119 del Código de



Normas y Procedimientos Tributarios, consulta si los intereses generados por los recursos que integran el “Fideicomiso Costa Rica-Canadá”, están gravados con el impuesto establecido en el inciso c), del artículo 23, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Indica que el fideicomiso se constituyó con la finalidad de proveer fondos para el desarrollo de proyectos ambientales en Costa Rica al amparo del Convenio de Cooperación Técnica entre el Gobierno de Costa Rica y el Gobierno de Canadá, ratificado por Ley N°5544 del 30 de julio de 1974. Y que, el artículo 7, de ese Convenio, establece que: “El Gobierno de Costa Rica eximirá a las empresas canadienses, personal canadiense, incluyendo sus dependientes, de toda clase de impuestos de residencia, impuestos locales, impuestos sobre la renta o cualquier tipo de impuestos sobre ingresos derivados de fuentes fuera de Costa Rica, de fondos de ayuda canadiense o del Gobierno de Costa Rica como lo estipula este convenio o cualquier acuerdo subsidiario, así como de hacer declaraciones escritas relacionadas con tales exenciones.”

También dice que: a la luz de lo estipulado en el Contrato de Fideicomiso y el Memorando de Entendimiento, que constituyen actos jurídicos de aplicación del Convenio de Cooperación, el Fideicomiso Costa Rica-Canadá es una unidad de recursos indivisible, destinado al cumplimiento de un fin específico. Que, como consecuencia de esa realidad, los fondos a que alude el artículo 7 del Convenio de Cooperación, no se limitan al importe inicial de la donación, sino que deben entenderse equivalentes al patrimonio fideicometido.

El criterio de su representada es que, en este caso en particular, los intereses generados por los recursos que integran el “Fideicomiso Costa Rica-Canadá” están exentos del impuesto establecido en el inciso c) del artículo 23, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Al respecto esta Dirección General le indica que, para el caso concreto del Fideicomiso Costa Rica-Canadá, que se constituyó al amparo del Convenio de Cooperación Técnica entre ambos países; y los acuerdos contenidos en el Memorando de Entendimiento y sus anexos “A” Términos y Condiciones Financieras, y “B” Administración y Funcionamiento de la Iniciativa, firmados entre Costa Rica y Canadá, y el Contrato de Fideicomiso “Fondo Canje deuda Costa Rica-Canada, deben respetarse por constituir mecanismos de ejecución del Convenio.

Sobre el particular cabe citar las disposiciones contenidas en el numeral 7, del citado Anexo “B” Administración y Funcionamiento de la Iniciativa, que establecen:

“Con el fin de garantizar el funcionamiento del FIDEICOMISO, CANADA autoriza la utilización de hasta el 3% de los pagos trimestrales hechos por COSTA RICA, según se detalla en el párrafo 1 del Anexo “A”, como contribución a los gastos operativos del FONDO. Todo interés ganado, ya sea por la cuenta del FIDEICOMISO y/o por la inversión de los depósitos del FONDO, se deberán sumar a su capital para financiamiento adicional de proyectos.” (La negrita no es del original).

Asimismo, lo dispuesto en el Contrato de Fideicomiso, que en la cláusula número seis, párrafo segundo, dice:

“CLAUSULA NUMERO SEIS: PATRIMONIO DEL FIDEICOMISO

Todos los dineros que reciba el Fiduciario, así como el rendimiento que devengue a través de las inversiones efectuadas por el Fiduciario, formarán parte del patrimonio de este fideicomiso y para los efectos de este contrato se denominarán “BIENES FIDEICOMETIDOS.”

Esas disposiciones evidencian, con toda claridad, la verdadera intención que persiguen las partes, en el sentido de disponer la exención total de tributos para todas las transacciones que se realicen con los fondos del Fideicomiso “FONDO CANJE DEUDA COSTA RICA-CANADA-BANCO [...]” en el marco de los acuerdos que regulan la creación de ese fideicomiso, razón por la cual, esta Dirección comparte el criterio expuesto por el consultante en el sentido de que los intereses provenientes de la inversión de los recursos del mencionado fideicomiso, entendiendo comprendidos dentro de éstos, los intereses que se generen por su reinversión- no se encuentran afectos al impuesto previsto en el inciso c) del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Sin perjuicio de lo antes señalado, no estarían exentos de dicho impuesto, los intereses generados por los recursos que provengan de otra fuente de ingresos distinta a la mencionada.

e)Potestad tributaria de la Administración

[SALA PRIMERA TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO]⁵

Resolución: No. 43-2009.

SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José, a las nueve horas del diecinueve de febrero del año dos mil ocho.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por [...], mayor, casado, abogado, con cédula de identidad número [...], en su condición de representante legal de “[...] S.A.”, cédula de persona jurídica No. [...], en contra de la resolución N° DT-10-R0 [...], dictada por la Dirección General de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes, a las doce horas diez minutos del veinte de diciembre del año dos mil dos, referida a procedimiento determinativo del Impuesto sobre la renta del periodo fiscal 1998.

RESULTANDO:

1). Que la Dirección General de Tributación, mediante la resolución determinativa No. DT-10-R0270-02, declaró sin lugar el reclamo interpuesto por “[...] , SOCIEDAD ANÓNIMA”, contra el Traslado de Cargos y observaciones No. [...], determinándose en su contra la suma de ¢2.000.000.00 en concepto de impuesto sobre la renta en el período fiscal 98.- (Folio 46)



- 2). Que inconforme con lo resuelto, la compañía recurrente interpuso en tiempo y forma recursos de revocatoria y apelación en subsidio, para ante este Tribunal en escrito de fecha 7 de febrero del 2003, en el cual únicamente se interpone tales recursos sin argumento alguno. (Folio 48)
- 3). Que por Auto No. AU10R-0098-3, dictado por la Dirección General de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes, a las doce horas diez minutos del diecinueve de setiembre del dos mil tres, se rechazó el recurso de revocatoria interpuesto, se admitió el recurso de apelación para ante Tribunal y se emplazó a la recurrente para que se apersona ante este Despacho en defensa de sus derechos.- (Folios 49 a 50)
- 4). Que mediante escrito presentado el día 17 de noviembre del 2003, el representante de la compañía recurrente, expone ante esta instancia las razones de su inconformidad contra el fallo recurrido. (Folios 59 a 74)
- 5) Que el expediente administrativo en una primera oportunidad ingresó a este despacho el día 3 de noviembre del año dos mil tres.- (Folio 52).
- 6). Que este Tribunal mediante resolución N° 497-2005, dictada a las 12 horas del 27 de octubre del 2005 (folios 94 a 159), confirmó la resolución recurrida N° DT-10-R0 [...] dictada por la Dirección General de Tributación a las 12.10 horas del 20 de diciembre del 2002. Además este Tribunal ante solicitud de adición y aclaración, contra el indicado fallo, dictó resolución N° 571-2005 de 8 horas del 5 de diciembre del 2005, rechazando ad portas la solicitud de adición y aclaración interpuesta.- (Folios 164 a 170).
- 7). Que por sentencia N° 542-2007 dictada por la Sección Segunda del Tribunal Contencioso Administrativo, a las 10.50 horas del 23 de noviembre del 2007, se anuló la resolución N° 497-2005 dictada por este Tribunal a las 12 horas del 27 de octubre del 2005 y además se ordenó devolver el expediente administrativo a este Despacho para que se resuelva conforme a derecho corresponde, la apelación formulada por la empresa, contra la resolución de la Dirección General de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes DT-10-R0270-02, con el objeto de que se agote la vía administrativa.- (Folios 175 a 188).
- 8). Que el expediente administrativo ingresó en una segunda oportunidad a este Despacho el día 7 de marzo del 2008. (Folio 190).
- 9) Que Una vez recibido el expediente No. 7844, el día 7 de marzo de 2008, se dictó resolución administrativa INTERLOCUTORIA N° 071-08 de 10 horas del 11 de marzo del 2008, mediante la cual se designa un nuevo Tribunal Suplente para que se avoque al conocimiento y resolución del recurso de apelación interpuesto, tal como lo ordenó la Sección Segunda del Tribunal Contencioso Administrativo, todo lo anterior con el objeto de evitar una eventual nulidad de la resolución correspondiente, puesto que los miembros propietarios de la Sala Primera de este Tribunal, deben

inhibirse del conocimiento y resolución de las presentes diligencias por haber ya adelantado criterio sobre la resolución de este asunto.- (Folios 191 y 192).

10). Que la citada resolución interlocutoria, así como la que conformó el Tribunal suplente, fueron debidamente notificadas a la interesada el día 12 de febrero del año en curso. (Folios 193)

11). Que en los procedimientos se han observado las prescripciones de ley, y

CONSIDERANDO:

I.- OBJETO DE LA PRETENSION DEL RECURSO DE APELACION. Que el recurso interpuesto es para que se revoque la resolución determinativa N° DT-10-0270-02, en cuanto determinó la suma de ¢2.000.000,00 (dos millones de colones sin céntimos) en concepto de impuesto sobre la renta en el periodo fiscal 98, por la denegatoria de créditos aplicados por inversiones en actividades turísticas.- (Folios 48 y 73).

II.- ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA. La Dirección General de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes, en su resolución N° DT-10-R0270-02 dispuso lo siguiente: "...CONSIDERANDO: ÚNICO.- Criterio de esta Dirección. Que esta Dirección General ha considerado los argumentos de la recurrente de conformidad con la normativa jurídica que rige la materia y a la luz de las pruebas y demás elementos de juicio que obran en el expediente y estima, que las excepciones de forma y de fondo Interpuestas por la recurrente deben rechazarse por las razones que de seguido se expondrán, las cuales se resolverán en el mismo orden presentado por la empresa. 1. excepciones de forma: 1.1. Falta Competencia por materia; Aprecia la recurrente que de acuerdo con el Decreto No.28676 MP-H-MEIC-TUR en su artículo 4 es la Comisión Reguladora de Turismo la competente para conocer del caso de interés y no esta Dirección General y que por consiguiente sus actuaciones devienen en nulas y lo que procedería es el archivo del expediente. Al respecto, esta Dirección no comparte las apreciaciones de la reclamante, sino que por el contrario, considera que las actuaciones de la oficina auditora se derivan del ejercicio de las facultades de fiscalización de las obligaciones tributarias, que son competencia directa de la Administración Tributaria por expreso imperativo legal, incluida la verificación de la correcta aplicación de los incentivos fiscales, como son en el caso que nos ocupa, los incentivos turísticos. Así bien, no se discute en la presente controversia, que esta Dirección General es incompetente para desconocer actos válidos y eficaces emitidos tanto por el Instituto Costarricense de Turismo, como por la Comisión Reguladora de Turismo, toda vez que nuestra competencia se circunscribe a verificar el correcto uso del Incentivo concedido por la Comisión Reguladora de Turismo. En otras palabras, las actuaciones de esta Administración proceden del ejercicio de fiscalización de las obligaciones tributarias que por imperativo legal son de nuestra



competencia directa, y con ello de ninguna manera se están desconociendo actos válidos establecidos en la Ley de Incentivos al Desarrollo Turístico, ni mucho menos se está menoscabando la importancia económica que representa para el país el desarrollo de tal actividad. En resumen, en ningún momento esta Administración ha transgredido el límite que le otorga la Ley ni en el presente caso, ya que no se han desconocido actos válidos y eficaces emitidos tanto por el Instituto Costarricense de Turismo así como por la Comisión Reguladora de Turismo. Siguiendo esta misma línea de pensamiento, tampoco podemos contradecir que el Órgano competente para otorgar el Contrato Turístico es el Instituto Costarricense de Turismo, ni es dable discutir en esta instancia, que el otorgamiento de esos incentivos están plenamente regulados en el artículo 4 de la Ley No. 6990 Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico y que vale la pena transcribirlo por la importancia que nos otorga, tomando en cuenta que de ese mismo texto se colige que esta Dependencia más bien ha sido respetuosa en las atribuciones y competencias asignadas con relación a la materia en cuestión. Así bien, establece el artículo en mención: " Los incentivos comprendidos en esta Ley serán otorgados por el Instituto Costarricense de Turismo, mediante un contrato turístico, previa aprobación de la Comisión Reguladora de Turismo que nombrará la Presidencia de la República...". De manera, que esta Administración mediante el procedimiento fiscalizador, en todo momento ha reconocido que el contrato de la Hotelera No. [...] constituye un acto válido y eficaz, porque conforme se verá enseguida, no están enmarcadas nuestras competencias al desconocimiento del mismo, sino más bien a la verificación del correcto uso del incentivo concedido por el Instituto de cita. Ahora bien, siguiendo con el tema que nos ocupa, es de suma importancia recalcar, que en el sub-exámine las actuaciones de la oficina auditora se derivan del ejercicio de las facultades de fiscalización de las obligaciones tributarias, que son competencia directa de la Administración Tributaria por expreso imperativo legal, incluida la verificación de la correcta aplicación de los beneficios fiscales, como lo son, los incentivos turísticos o sea, que en nuestra competencia no está comprendida la nulidad de los actos propios emanados de otros organismos, puesto que los ajustes realizados son producto del incumplimiento por parte de la contribuyente, de los términos del contrato al amparo del cual se conceden los incentivos fiscales, razón por la que resultan improcedentes para efectos tributarios. Sobre este tema de la competencia, son numerosos los pronunciamientos emanados de la Procuraduría General de la República, coincidentes todos, en que las funciones fiscalizadoras de todos los aspectos concernientes al cumplimiento de las obligaciones contraídas en virtud de la concesión de los beneficios e incentivos de esa ley le corresponden a esta Administración Tributaria. En efecto, del dictamen No. C-124-99 del 17 de junio de 1999, se desprende que el ordenamiento jurídico le atribuye a esta Dependencia las funciones de percepción y fiscalización de los tributos, precisamente porque le corresponde aplicar la ley creadora del gravamen en cuestión, realizando todas las actuaciones necesarias para su percepción, razón por la cual se le reconoce la facultad de fiscalizar a quienes están llamados a contribuir o, en su caso, a recaudar el tributo. Cabe destacar que las potestades de verificación de la Administración Tributaria en el presente caso, derivan del hecho de que se está en presencia de un régimen fiscal de favor, y sobre el cual la Ley No.6990 de cita, en su artículo 12, otorga expresamente al Ministerio de Hacienda las funciones fiscalizadoras de todos los aspectos concernientes al cumplimiento de las obligaciones contraídas en virtud de la concesión de los beneficios e incentivos de esa ley, norma que es reproducida en el artículo 44 del Reglamento Ejecutivo de la Ley. De esta manera, el beneficiario de los incentivos turísticos está sujeto a una doble fiscalización a cargo del Ministerio de Hacienda y del Instituto Costarricense de Turismo, ya que el Ministerio de Hacienda ejerce tales competencias de fiscalización por cuanto el régimen está constituido esencialmente de exoneraciones y otros beneficios fiscales, es decir, tiene un contenido eminentemente tributario. Además, esos beneficios entrañan un gasto fiscal, ergo menores ingresos para el Fisco. Como Administración Tributaria, el Ministerio ejerce control sobre los ingresos tributarios pero también lo hace sobre el destino de las exoneraciones. Un control que es de principio y que se ejerce incluso cuando los incentivos fiscales



no se enmarcan dentro de un régimen especial para cierta actividad, sino que se trata de exoneraciones específicas. Asimismo, en relación con las competencias en materia de incentivos turísticos, esa Procuraduría rindió opinión Jurídica No. 030-99 de 16 de marzo de 1999, en la cual se indicó entre otras cosas, que el Ministerio de Hacienda, en ejercicio de sus competencias, debe verificar el correcto uso del incentivo concedido por la Comisión cuando éste es aplicado o se solicita su aplicación. Es entonces, el Ministerio de Hacienda quien debe verificar el correcto uso de los incentivos fiscales, ya que compete a ese Ministerio la fiscalización tributaria del régimen, e incluso, posee la facultad que le permite obligar a terceros a presentarle información, de conformidad con el artículo 105 del Código Tributario vigente al momento de las actuaciones. En igual sentido, el dictamen de la misma Procuraduría, OJ-44-99 del 13 de abril de 1999, señala que si partimos del concepto de que el incentivo fiscal establecido en los artículos 7 y 11 de la Ley, constituye un estímulo que, en relación con una determinada conducta por parte de los sujetos beneficiarios, conlleva a una reducción en la cuantificación de la prestación de la obligación tributaria, cuya actuación da como resultado un efecto desgravatorio, puede afirmarse entonces que todas aquellas conductas dolosas de los sujetos beneficiarios que vayan encaminadas a afectar la deuda tributaria y por ende al fisco, deben ser analizadas a tenor de las disposiciones contempladas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En efecto, esta Dirección General comparte las apreciaciones de la Procuraduría General de la República y estima que en el presente caso, a pesar de que la reclamante aduce que le fue aprobada la compra de las acciones a la empresa [...], S. A., el 18 de diciembre de 1998, mediante el oficio No. 686-98 (folio No. 17 del expediente administrativo), y que firmó con la Hotelera un contrato de compra-venta de acciones (folios Nos. 20 y 21 del expediente administrativo), es evidente que ese mismo Organismo fue contradictorio al condenar la aprobación de otro inversionista, aduciendo que lo solicitado para justificar la venta de acciones al amparo del artículo 11 (pago de pasivos), no estaba contemplado dentro del proyecto original del contrato turístico, tal y como lo señalaba el Pronunciamiento de la Procuraduría General de la República No. C233 del 6 de noviembre de 1998. (Oficio No. CR 169-99 del 14 de mayo de 1999 del Departamento de Incentivos Turísticos, dirigido a [...] S.A.). Sin embargo, esta Administración reconoce, que a pesar de que la recurrente tenga un acto autorizante que le daba el derecho para adquirir las acciones de la Hotelera, el disfrute de ese beneficio se torna en inadmisibles, en vista de que ha sido demostrado por la auditoría, luego de un profundo análisis en los registros contables y documentos de la empresa Hotelera, que los préstamos o pasivos contraídos por esa sociedad no fueron utilizados para los fines previstos en los planes de inversión respectivos, ni el que indicó al Instituto Costarricense de Turismo en el momento en que hizo la solicitud, para que le fuera autorizada la venta de las acciones. En otras palabras, el ajuste realizado por ese concepto, obedece a la necesidad de asegurar y resguardar los intereses fiscales ante las maniobras hechas para vender las acciones. Para ello, el ordenamiento le otorga a la Dirección facultades suficientes para regular y normalizar la situación de hecho descrita, toda vez que ésta se subsume en la normativa de merito, de conformidad con lo actuado por la oficina auditora, más aún, considerando que se está en presencia de un régimen fiscal de favor, ante el cual la Administración Tributaria debe ser especialmente prudente y celosa de los intereses fiscales, debido a que toda forma de exención, como es el incentivo turístico que nos ocupa, debe aplicarse en forma literal y restrictiva, y fiscalizarse en forma particularmente estricta, toda vez que se trata de excepciones al principio general del deber de contribución al sostenimiento de las cargas públicas que pesa sobre todos los ciudadanos. En este sentido se ha manifestado la jurisprudencia tributaria, entre otros, en el fallo No. 4/94 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo del 12 de enero de 1994, indicando que: "...En materia de exoneraciones, la jurisprudencia ha establecido que las reglas sobre exoneración de impuestos constituyen una excepción al principio general sobre el deber de contribuir a los gastos públicos; y como tales, esas reglas han de ser de aplicación literal o restrictiva, es decir que se han de reconocer las exoneraciones solo y nada más en los casos contemplados de manera expresa en la norma, sin



que sea dable acudir a la analogía (artículo 5. incisos a y b), 6 párrafo dos y 61 y 62 del Código Tributario).(No. 1, Sala Primera, Corte Suprema de Justicia. San José a las 14:45 horas del 9 de enero de 1981). En resumen, de todo lo expuesto queda claro que en el presente caso, hay que distinguir dos asuntos diferentes, una la autorización que otorga el Instituto Costarricense de Turismo y el otro que es, la revisión del uso hecho a ese beneficio otorgado, planteamientos que han quedado plenamente dilucidados con antelación y que conllevan a resaltar que en ningún momento esta Dirección General se avocó competencias que no le asisten, todo lo contrario, verificó específicamente entratándose del incentivo previsto en el artículo 11 de la Ley citada, que la Hotelera como justificante de la venta de acciones interpuso el pago de pasivos que fueron utilizados para la ampliación del hotel, empero, según quedó expuesto, ese propósito nunca se efectuó, ya que de acuerdo con la investigación realizada por la sección de origen, los dineros provenientes de los pasivos fueron utilizados para otros fines muy diferentes a los previstos en los planes de inversión, siendo improcedentes por tanto las deducciones aplicadas por los inversionistas que adquirieron esas acciones. Cabe destacar, sobre el asunto en cuestión, -competencia para revisar el uso del incentivo-, que la misma Procuraduría General de la República en la opinión jurídica O.J.-016-2001, fue enfática al manifestar:" la comprobación de una conducta de los administrados que riñe con los objetivos de la ley o del proyecto aprobado, o que se aparte de ellos, lo coloca en una situación jurídica que le impide disfrutar del beneficio tributario. Frente a ello, bien puede la Administración Tributaria rechazar la aplicación del beneficio. Ante este supuesto, y ante otro que a continuación exponemos no estamos frente a problemas de nulidades o de otra naturaleza de los actos que otorgan derechos al administrado. Estos son válidos y eficaces y, en ninguna circunstancia pueden ser cuestionados por la Administración Tributaria, de lo que aquí se trata es de otra situación: la no aplicación del beneficio por el incumplimiento de los requisitos que exige el ordenamiento jurídico y de las obligaciones que ha asumido el administrado para tal propósito..... Con base en lo anterior, sería simplista concluir que a la Administración Tributaria lo único que le compete es verificar si los requisitos formales se dieron (declaratoria de interés turístico, aprobación del proyecto y la aprobación genérica y específica de la venta de acciones). El radio de la potestad fiscalizadora que le atribuye el ordenamiento jurídico a la Administración Tributaria es más amplio: le compete verificar si se ha cumplido o no con las obligaciones asumidas por el administrado y, en el eventual caso de que compruebe que ello no ha acontecido, está en el deber legal de rechazar la aplicación del beneficio tributario. En otras palabras, la Administración Tributaria tiene el deber de comprobar si las condiciones de hecho que prevé la norma que otorga el beneficio tributario, así como las obligaciones que ha asumido el administrado en el contrato respectivo, se han dado o no. Ahora bien, si tiene por demostrado que el supuesto de hecho que constituye un elemento necesario para disfrutar el beneficio no se dio, o no se ha cumplido con una de las obligaciones asumidas, lo que corresponde es rechazar la aplicación del beneficio. En este caso, la pérdida del beneficio es un hecho imputable al administrado y no a la Administración Pública; por tal razón, para rechazar el beneficio no se requiere de ir al procedimiento administrativo de nulidad absoluta, evidente y manifiesta ni al contencioso de lesividad, como lo acota la recurrente en su libelo. No estamos frente a una actuación administrativa que lesiona un derecho del administrado y que violenta el ordenamiento jurídico. Simple y llanamente la Administración Pública no concede el beneficio, a través de la Administración Tributaria, porque el administrado no cumplió las condiciones establecidas por el ordenamiento jurídico y con las obligaciones que asumió ante la Administración Pública para obtenerlo. En ese sentido, en ninguna circunstancia, se está cuestionando el acto que concede un derecho al administrado: lo que se está objetando es su aplicación en una situación concreta por la falta de cumplimiento de los requisitos y de las obligaciones pactadas." El criterio de la Procuraduría General de la República es claro en distinguir entre el otorgamiento del beneficio tributario (situación abstracta) y su aplicación a un período fiscal determinado, que está condicionada al cumplimiento de determinadas obligaciones (situación específica), reconociéndose



en este último supuesto amplias facultades a la Administración Tributaria, en virtud de las cuales, puede rechazar la aplicación del beneficio tributario cuando el administrado no cumple con los requisitos que exige el ordenamiento jurídico para su otorgamiento o cuando incumple con las obligaciones asumidas con la Administración Pública. Por consiguiente, debe rechazarse la falta de competencia por materia, interpuesta por la recurrente, en vista de que ha quedado claro que la oficina de origen actuó acorde con las facultades conferidas al efecto por el ordenamiento jurídico. En cuanto al punto 1.2 Excepción de Litis Pendencia interpuesta por la contribuyente en forma subsidiaria, esta Administración estima que es improcedente ya que si bien es cierto existe relación entre el traslado de cargos que se objeta y el que fue formulado en contra de la empresa [...] S. A. lo cierto es que ya en ese procedimiento fue dictada la resolución DT10RV127-02 de las 9:30 horas del 19 de diciembre de 2002, en la cual se han confirmado íntegramente los cargos efectuados en relación con la aplicación de los incentivos fiscales otorgados al amparo de la Ley 6990, Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico. Así bien, a pesar de tratarse de procedimientos relacionados, ciertamente son independientes, y la base que sustenta el ajuste que se cuestiona, está claramente fundamentada en la determinación de los cargos en contra de la empresa desarrolladora del proyecto turístico, sin que ello vulnere en forma alguna las garantías procesales del gestionante, toda vez que los hechos por los que se cuestiona la procedencia de los incentivos tributarios, son de su conocimiento, al estar señalados oportunamente en el traslado de cargos y además porque en caso de duda con relación al fondo de la investigación realizada por la auditoría en su condición de socio, tiene el derecho de examinar en la sociedad vendedora de las acciones los libros, la correspondencia y demás documentos que comprueben su estado (artículo 26 del Código de Comercio, aplicado supletoriamente de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 155 del Código Tributario). En consecuencia, se rechazan por improcedentes tales argumentos. 1.3-Litis Consorcio Pasivo Necesario. Finalmente, tampoco es de recibo la petición que hace la inconforme en forma subsidiaria para que se cite a la empresa Desarrolladora en relación al punto c) del traslado de cargos, toda vez que esa diligencia pudo gestionarla ella misma ante la empresa vendedora de las acciones - [...] , S.A.-, para que le autorizara el acceso al expediente administrativo, amén de que conforme se expuso en el acápite anterior, en el traslado de cargos se le informó claramente el hecho investigado por la Oficina de origen. De manera que la petición formulada se torna en improcedente y debe rechazarse. 2. OTROS VICIOS DEL PROCEDIMIENTO. Violación al Debido Proceso.- En este apartado alega la reclamante que no se le aplicó la disposición contenida en el artículo 55 del Decreto 25049-H publicado en el alcance No. 20 de la Gaceta 62 del 28 de marzo de 1996, según el cual, las actuaciones fiscalizadoras deberán iniciarse mediante comunicación escrita al sujeto pasivo. Al respecto, esta Administración Tributaria considera que la normativa citada por la reclamante no es aplicable en el presente caso, porque la auditoría realizó una determinación previa de acuerdo a los presupuestos establecidos en el artículo 126 del Código Tributario, según el cual "... Las liquidaciones o determinaciones tributarias de oficio serán previas o definitivas. Tendrán consideración de definitivas todas las practicadas mediante la comprobación por parte de los órganos de la fiscalización, de los hechos imponible y su valoración, exista o no liquidación previa. Todas las demás tendrán el carácter de previas. Las Obligaciones de los contribuyentes, determinadas de oficio por la Administración Tributaria, solo podrán modificarse en contra del sujeto pasivo, cuando correspondan a determinaciones o liquidaciones previas. En estos casos deberá dejarse constancia expresa del carácter previo de la liquidación practicada, los elementos comprobados y los medios de prueba concretos que se utilizaron...". A la luz de lo expuesto, queda claro que el procedimiento de comprobación abreviada y formal tendiente a practicar una liquidación previa, difiere sustancialmente de un procedimiento de fiscalización tendiente a practicar una liquidación definitiva. El primero es un procedimiento limitado a los datos y elementos de prueba que obren en poder de la Administración o que ésta solicite al sujeto pasivo y terceros, sin que se extienda al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, como ocurre en el presente caso, que



la misma partió de la revisión efectuada y de la información recopilada en la empresa vendedora de las acciones - [...] -, de ahí que ese proceso es abreviado o formal. En razón de estas circunstancias, resultaría incompatible con la naturaleza de este procedimiento abreviado, que se tenga que comunicar por escrito el inicio de las actuaciones fiscalizadoras, dado que el procedimiento que reclama la contribuyente corresponde al de las liquidaciones definitivas, de acuerdo con la normativa dispuesta líneas atrás. De manera, que al estar las actuaciones fiscalizadoras apegadas al procedimiento establecido en la ley que regula la materia, las alegaciones de la reclamante al argüir un vicio en el procedimiento deben desestimarse. 3.- CUESTIONES DE FONDO, SUBSIDIARIAS DE LAS CONSIDERACIONES PREVIAS Y DE FORMA ANTES EXPUESTAS. Con relación a este apartado, estima la contribuyente que al tener autorización específica para el ejercicio en que realiza la inversión, su actuación debe apegarse al de un administrado de buena fe. Al respecto, esta Administración tal como lo expuso en líneas que anteceden, considera que a pesar de que a la reclamante le había sido conferido el derecho para adquirir las acciones, empero el disfrute de ese beneficio se torna en inadmisibles por parte de esta Dependencia, en vista de que ha sido demostrado por la auditoría, luego de un profundo análisis, que los préstamos o pasivos contraídos por la Hotelera no fueron utilizados para los fines previstos en los planes de inversión respectivos, ni el que indicó al Instituto Costarricense de Turismo en el momento en que hizo la solicitud, para que le fuera autorizada la venta de las acciones. En otras palabras, el ajuste realizado por ese concepto, obedece a la necesidad de asegurar y resguardar los intereses fiscales ante las maniobras hechas para vender las acciones. Para ello, el ordenamiento le otorga a la Dirección facultades suficientes para regular y normalizar la situación de hecho descrita, toda vez que ésta se subsume en la normativa de mérito, de conformidad con lo actuado por la oficina auditora, más aún, considerando que se esté en presencia de un régimen fiscal de favor, ante el cual la Administración Tributaria debe ser especialmente prudente y celosa de los intereses fiscales, debido a que toda forma de exención, como es el incentivo turístico que nos ocupa, debe aplicarse en forma literal y restrictiva, y fiscalizarse en forma particularmente estricta, toda vez que se trata de excepciones al principio general del deber de contribución al sostenimiento de las cargas públicas que pesa sobre todos los ciudadanos. En resumen, de todo lo expuesto queda claro que en el presente caso, hay que distinguir dos asuntos diferentes, una la autorización que otorga el Instituto Costarricense de Turismo y el otro que es, la revisión del uso hecho a ese beneficio otorgado, planteamientos que han quedado plenamente dilucidados con antelación y que conllevan a resaltar que en ningún momento esta Dirección General se avocó competencias que no le asisten, todo lo contrario, verificó específicamente tratándose del incentivo previsto en el artículo 11 de la Ley citada, que la Hotelera como justificante de la venta de acciones interpuso el pago de pasivos que fueron utilizados para la ampliación del hotel, empero, según quedó expuesto, ese propósito nunca se ejecutó, ya que de acuerdo con la investigación realizada por la sección de origen, los dineros provenientes de los pasivos fueron utilizados para otros fines muy diferentes a los previstos en los planes de inversión, siendo improcedentes por tanto las deducciones aplicadas por los inversionistas que adquirieron esas acciones. De manera que sobre la materia en cuestión, -nulidad de actos y el principio de buena fe-, la misma Procuraduría General de la República en la opinión jurídica O.J.-016-2001, fue enfática al manifestar: " la comprobación de una conducta de los administrados que riñe con los objetivos de la ley o del proyecto aprobado, o que se aparte de ellos, lo coloca en una situación jurídica que le impide disfrutar del beneficio tributario. Frente a ello, bien puede la Administración Tributaria rechazar la aplicación del beneficio. Ante este supuesto; y ante otro que a continuación expondremos no estamos frente a problemas de nulidades o de otra naturaleza de los actos que otorgan derechos al administrado. Estos son válidos y eficaces y, en ninguna circunstancia, pueden ser cuestionados por la Administración Tributaria. De lo que aquí se trata es de otra situación; la no aplicación del beneficio por el incumplimiento de los requisitos que exige el ordenamiento jurídico y de las obligaciones que ha asumido el administrado para tal propósito... Con base en lo anterior,



sería simplista concluir que a la Administración Tributaria lo único que le compete es verificar si los requisitos formales se dieron (declaratoria de interés turístico, aprobación del proyecto y la aprobación genérica y específica de la venta de acciones). El radio de la potestad fiscalizadora que le atribuye el ordenamiento jurídico a la Administración Tributaria es más amplio: le compete verificar si se ha cumplido o no con las obligaciones asumidas por el administrado y, en el eventual caso de que compruebe que ello no ha acontecido, está en el deber legal de rechazar la aplicación del beneficio tributario. En otras palabras, la Administración Tributaria tiene el deber de comprobar si las condiciones de hecho que prevé la norma que otorga el beneficio tributario, así como las obligaciones que ha asumido el administrado en el contrato respectivo, se han dado o no. Ahora bien, si tiene por demostrado que el supuesto de hecho que constituye un elemento necesario para disfrutar el beneficio no se dio, o no se ha cumplido con una de las obligaciones asumidas, lo que corresponde es rechazar la aplicación del beneficio. En este caso, la pérdida del beneficio es un hecho imputable al administrado y no a la Administración Pública; por tal razón, para rechazar el beneficio no se requiere de ir al procedimiento administrativo de nulidad absoluta, evidente y manifiesta ni al contencioso de lesividad, como lo acota la recurrente en su libelo. No estamos frente a una actuación administrativa que lesiona un derecho del administrado y que violenta el ordenamiento jurídico. Simple y llanamente la Administración Pública no concede el beneficio, a través de la Administración Tributaria, porque el administrado no cumplió las condiciones establecidas por el ordenamiento jurídico y con las obligaciones que asumió ante la Administración Pública para obtenerlo. En este sentido, en ninguna circunstancia, se está cuestionando el acto que concede un derecho al administrado: lo que se está objetando es la aplicación en una situación concreta por la falta de cumplimiento de los requisitos y de las obligaciones pactadas..." El criterio de la Procuraduría General de la República es claro en distinguir entre el otorgamiento del beneficio tributario (situación abstracta) y su aplicación a un período fiscal determinado, que está condicionada al cumplimiento de determinadas obligaciones (situación específica), reconociéndole en este último supuesto amplias facultades a la Administración Tributaria, en virtud de las cuales, puede rechazar la aplicación del beneficio tributario cuando el administrado no cumple con los requisitos que exige el ordenamiento jurídico para su otorgamiento o cuando incumple con las obligaciones asumidas con la Administración Pública. Aunado a los anteriores argumentos, agrega la Procuraduría, que las relaciones jurídicas entre los sujetos de derecho, están regidas por los principios de justicia, lealtad, buena fe y seguridad jurídica, además de que nadie puede aprovecharse de su propio dolo, de manera que si los administrados pudieran aplicar el beneficio, pese a que se ha comprobado que se han incumplido requisitos legales sustanciales y obligaciones asumidas, estaríamos propiciando que este elemental principio no se cumpla. Consecuentemente, en los casos en que el administrado ha actuado de mala fe o quebrantado el deber de lealtad, la Administración Tributaria tiene competencia para rechazar la aplicación del beneficio tributario, toda vez que el principio de buena fe condena el ejercicio de un derecho obtenido en forma desleal. Este argumento tiene respaldo no sólo en principios elementales de Derecho, sino que implícitamente se encuentra recogida en los numerales 45 y 46 de la Ley Reguladora de todas las Exoneraciones, No. 7293 de 31 de marzo de 1992. En síntesis, resulta improcedente el argumento de la reclamante, el cual se funda en respetada doctrina del tratadista García de Enterría, toda vez que según se ha venido explicando, la Administración Tributaria no está revisando la validez de los actos y contratos emitidos por el ICT y la Comisión Reguladora de Turismo, sino que se ha limitado a ejercer sus competencias en el ámbito de sus deberes de verificación y fiscalización de la correcta aplicación de los incentivos conferidos por esas entidades, situación que se encuentra plenamente ajustada a derecho y es conforme a sus potestades. En consecuencia, esta Dirección estima que tanto los ajustes que se cuestionan como todos los demás extremos de los traslados de cargos objetados, se encuentran ajustados en todo a derecho y son conformes al mérito de los autos, sin que la gestionante haya aportado hechos nuevos o elementos de juicio que modifiquen en nada lo actuado por la oficina fiscalizadora, por lo que debe desestimarse el presente reclamo y



confirmarse en todos sus extremos el traslado de cargos impugnado...”. (Folios 34 a 46).- Además en su resolución en la que conoció del recurso de revocatoria interpuesto, resolvió: “...RECURSO DE REVOCATORIA CON APELACIÓN SUBSIDIARIA. De [...] , S.A. Contra la Resolución N° DT-10-R-0270-2 AU10R-0098-3. Dirección General de Tributación. Administración de Grandes Contribuyentes. San José, a las doce horas diez minutos del diecinueve de setiembre del año dos mil tres. Esta Dirección General conoce del escrito presentado el 7 de febrero del año en curso, por el señor [...] , cédula de identidad número [...] , en su condición de Apoderado Especial de la empresa [...] , SOCIEDAD ANÓNIMA, cédula de persona jurídica No. [...], mediante el cual interpone los recursos de Revocatoria con Apelación subsidiaria para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, contra la resolución No. DT10R-0270-2, emitida por esta Dependencia a las doce horas diez minutos del veinte de diciembre del año dos mil dos. La recurrente se opone a la referida resolución, emitida por esta Dependencia a las 12:10 horas del 20 de diciembre del año 2002 y notificada el 22 de enero de 2003, manifestando que las razones de su inconformidad las expondrá oportunamente. Esta Dirección General estima, que el recurso de revocatoria debe rechazarse, toda vez que la recurrente no interpone nuevos alegatos ni pruebas que hagan modificar los criterios vertidos en la resolución recurrida. ...”.- (Folios 49 y 50)

III.- ARGUMENTOS DE LA RECURRENTE. La empresa recurrente, mediante escrito de expresión de agravios presentado ante este Despacho, el día fecha 17 de noviembre del 2003, expone en lo que interesa: “...DERECHO A lo largo del presente libelo, quedará demostrado que a mi Representada le asistió todo el derecho para aplicarse el crédito fiscal por inversión en acciones turísticas, tal y como lo hizo, por cuanto dicha inversión la efectuó al tenor de la Ley, esto es cumpliendo con todos y cada uno de los requisitos de Ley establecidos al efecto, y al amparo de la respectiva aprobación por parte de la Comisión Reguladora de Turismo, aprobación ésta que constituye ni más ni menos, que un acto administrativo válido y legítimo. Por su parte, también se demostrará que el ajuste que pretende la Administración Tributaria resulta ilegal y contradictorio, por ser contrario a opiniones jurídicas de la Procuraduría General de la República y de resoluciones que ella misma ha dictado sobre el propio tema en casos similares al presente. 1.- Legitimación de [...] S.A. para la aplicación del crédito Durante el período fiscal 98, mi Representada efectuó una inversión en acciones turísticas de la empresa [...] S.A. por la suma de ¢4.000.000,00. Con dicha compra de acciones, la Empresa tomó en el ejercicio fiscal de mérito, como crédito del impuesto sobre la renta, la suma de ¢2.000.000,00 al tenor de lo establecido por el artículo 11 de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, No. 6990 de 15 de julio de 1985. Este crédito fiscal aplicado por mi Poderdante, se ajusta en un todo a derecho, por cuanto la Empresa actuando de buena fe, cumplió con todos y cada uno de los requisitos estipulados en la Ley para disfrutar del beneficio fiscal de análisis. En efecto, del artículo 11 de repetida cita se desprende que estamos en presencia de una exoneración condicionada al cumplimiento de ciertos requisitos por parte del inversionista. Al respecto la norma de mérito rezaba en lo conducente: “Artículo 11: Será deducible del impuesto sobre la Renta, el 50% del monto invertido en actividades turísticas de las señaladas en el artículo 3 de esta ley, previa autorización de la comisión reguladora de turismo. Cuando dicha inversión se lleve a cabo a través de empresas ya constituidas, la inversión deberá realizarse por medio de compra de acciones nominativas de sociedades domiciliadas en el país con contrato turístico firmado. Las acciones así adquiridas deberán quedar en fideicomiso en un banco del Estado o en la [...] , por un plazo no menor de dos años, sin posibilidad de disponer más que los dividendos que produzcan...” Se colige de la norma antes transcrita que, para el disfrute del beneficio fiscal se debe dar la anuencia de varios requisitos. Sobre el particular, la propia Dirección General de Tributación, mediante Directriz Interpretativa No. 10-2000 del 18 de setiembre de 2000 estableció que: “2. – La exención del artículo 11 mencionado, se caracteriza porque el hecho



legitimador se debe realizar en forma anterior al hecho generador. No se indica, en ese sentido, que la inversión deba realizarse dentro de un plazo determinado luego de ocurrido el hecho generador. Se dice, por el contrario, que la exención se condiciona a un monto ya invertido. 3. – La exención debe implicar: a. Una inversión efectiva, no simulada. b. Una inversión realizada por medio de compra de acciones nominativas. c. Una inversión realizada antes de la conclusión del período fiscal.” A estos tres requisitos apuntados por la misma Administración Tributaria, cabe agregar dos más, los cuales se encuentran implícitos dentro del artículo 11: d. Las acciones adquiridas deberán quedar en un fideicomiso en un banco del Estado o en la [...], por al menos dos años; y e. La inversión debe estar autorizada por la Comisión Reguladora de Turismo del Instituto Costarricense de Turismo. En el caso que ahora nos ocupa, en el mismo expediente administrativo consta que mi Representada cumplió con cada uno de los requisitos antes enunciados, razón por la que no puede la Administración Tributaria, rechazar el crédito fiscal de mérito alegando el incumplimiento del contrato turístico por parte de la empresa hotelera, situación esta que en nada debe afectar la inversión realizada por mi Poderdante, la cual se realizó de buena fe al tenor de lo establecido por la Ley. Para una mayor comprensión del caso, por parte de los miembros de ese Honorable Tribunal, aporto con este memorial, documentos probatorios del cumplimiento de todos los requisitos establecidos por la Ley, para goce del beneficio a que se refiere el artículo 11 de comentario. Después de quedar probado, que mi Representada cumplió con los requisitos ordenados por la Ley para disfrutar del incentivo fiscal de comentario, el presente caso se limita a determinar dos situaciones: ° ¿Puede la Administración Tributaria desconocer o dejar sin efecto el acuerdo o acto administrativo de la Comisión Reguladora de Turismo del ICT, que otorgó el beneficio del artículo 11 a mi Representada? ° ¿Hasta dónde llega el límite de la facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria? 2. – Desconocimiento por parte de la Administración Tributaria de un acto administrativo válido y eficaz de la Comisión Reguladora de Turismo La Resolución recurrida resulta contradictoria, al afirmar por una parte que “no se han desconocido actos válidos y eficaces emitidos tanto por el Instituto Costarricense de Turismo así como por la Comisión Reguladora de Turismo.”, y al rechazar por otra parte, el crédito fiscal de mérito, aun existiendo la debida autorización por parte de la Comisión Reguladora de Turismo. La Resolución apelada resulta todavía más controversial, si se toma en consideración que el motivo de rechazo de la Oficina de origen se dio por causas ajenas a mi Representada, quien en todo momento cumplió con todos los requisitos de Ley, como quedó demostrado. En efecto, a pesar de que la Dirección General de Tributación afirma que no ha desconocido actos de la Comisión Reguladora de Turismo, rechaza el crédito fiscal al cuestión, el cual está debidamente aprobado por dicha Comisión, alegando defectos en la aprobación del proyecto de inversión por parte de la empresa turística, lo cual equivale sin lugar a dudas, a desconocer o dejar sin efecto un acto administrativo válido y eficaz. De conformidad con los artículos 128 y 129 de la Ley General de la Administración Pública, “Será válido el acto administrativo que se conforme sustancialmente con el ordenamiento jurídico.” Esto es, que esté dictado por el órgano competente “previo cumplimiento de todos los trámites sustanciales previstos al efecto y de los requisitos indispensables para el ejercicio de la competencia.” De esta forma, a la pregunta de si puede la Administración Tributaria dejar sin efecto o de cualquier forma desaplicar un acto administrativo emanado de la Comisión Reguladora de Turismo, mediante el cual se concedieron los beneficios del supracitado artículo 11 a favor de un inversionista determinado (mi Representada) en acatamiento de los procedimientos y normas sustantivas, resulta obvio que no puede. Nuestro Ordenamiento Jurídico no autoriza a la Dirección General de Tributación para desaplicar o anular un acto dictado por un órgano competente que ha otorgado derechos subjetivos a favor de un tercero, ya que ello iría en contra de los artículos 128 y 129 antes mencionados. Lo anterior ha sido confirmado por la Sala Cuarta de la Corte Suprema de Justicia, que en múltiples ocasiones ha expuesto: “II. Tal y como reiteradamente ha resuelto la Sala, a la Administración le está vedado suprimir por su propia acción aquellos actos que haya emitido, que confieran derechos subjetivos a los particulares. Así, los derechos



subjetivos constituyen un límite respecto de las potestades de revocación (o modificación) de los actos administrativos con el fin de poder exigir mayores garantías procedimentales. La Administración al emitir un acto y con posterioridad al emanar otro contrario al primero, en menoscabo de derechos subjetivos, está desconociendo estos derechos, que a través del primer acto había concedido. La única vía que el Estado tiene para eliminar un acto suyo del ordenamiento es el proceso jurisdiccional de lesividad, pues este proceso está concedido como una garantía procesal a favor del administrado.” (la negrita es nuestra. Voto No. 755-94, Sala Constitucional, Corte Suprema de Justicia) De la anterior cita jurisprudencial se desprende que la Administración Tributaria no puede desconocer o dejar sin efecto, el acuerdo de la Comisión Reguladora de Turismo que aprobó la inversión de mi Representada, ya que ésta le concedió a la Empresa un derecho subjetivo que jamás podría ser menoscabado por la Dirección General de Tributación, a través de un proceso administrativo como el que ahora nos ocupa. En apoyo a lo anterior, la Procuraduría General de la República en Opinión Jurídica No. O.J.-016-2001 del 22 de febrero de 2001, manifestó que: “La Dirección General de Tributación no puede rechazar la deducción del impuesto sobre la renta aplicada, basándose para ello en la presunción de ilegalidad o improcedencia de un acuerdo de la Comisión Reguladora de Turismo, o de un contrato turístico o su addendum o de un acuerdo específico o genérico de la Comisión Reguladora de Turismo que autorizó la compra de acciones utilizando el beneficio del artículo 11 de la Ley No. 6990... Ahora bien, se ha afirmado que mientras no se emita una decisión administrativa firme que declare la nulidad absoluta, evidente y manifiesta, o se acoja en sede judicial la declaratoria de lesividad del acto, la Dirección General de Tributación no puede dictar actos que resten validez y eficacia al beneficio tributario del que han hecho uso las empresas turísticas o terceros de buena fe (inversionista adquirente de las acciones emitidas al amparo del beneficio fiscal)” De esta forma, debe puntualizarse que la Administración no está facultada para desvirtuar o dejar sin efecto el acto administrativo mediante el cual la Comisión Reguladora de Turismo aprobó la compra de acciones que efectuó mi Representada, a no ser que iniciara el procedimiento de nulidad absoluta del acto, a que se refiere el artículo 173 de la Ley General de la Administración Pública, o un juicio de lesividad ante la autoridad judicial, situación que tampoco ejecutó. Asimismo, por más que la Dirección General de Tributación trate de tergiversar y confundir la presente litis, para hacer creer a los señores Jueces Superiores, que con la Resolución Determinativa apelada no está desconociendo o restando valor al acto administrativo emanado de la Comisión Reguladora de Turismo que autorizó la compra de acciones en cuestión, lo cierto del caso, es que sí lo está haciendo, razón por la que dicha Resolución debe dejarse sin ningún valor ni efecto. 3. – Límite a las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria Al analizar los límites del accionar de la fiscalización, y en perfecta concordancia con lo analizado en el punto anterior, el tratadista Vicente Oscar Díaz ha expuesto que: “El derecho de inspección de la administración tributaria sólo es legítimo y protegible en el ordenamiento jurídico en tanto de ello no se configure un derrotero incorrecto, que represente un menoscabo para la persona del inspeccionado, ya que los derechos fundamentales de este último no pueden ser infringidos por actos instrumentales del Estado. La potestad de utilización abusiva de las funciones de inspección representa una afectación de grado del orden constitucional y debe ser vista desde dicho prisma para su exacto juzgamiento.” (Límites al Accionar de la Inspección Tributaria y Derechos del Administrado. Ediciones Desalma, Buenos Aires – 2001; página 8) Se desprende de la cita transcrita, que el límite de fiscalización de la Administración Pública llega hasta el acto que pueda manchar un derecho subjetivo otorgado a un administrado, de forma que, no puede la Administración, mediante un acto administrativo posterior (resolución determinativa), dejar sin efecto o desaplicar otro acto (acuerdo de aprobación de la Comisión Reguladora de Turismo), que otorgó un derecho subjetivo a favor de un administrado. A mayor abundancia, la Procuraduría General de la República en respuesta a interrogante planteada por el propio Ministerio de Hacienda, contestó lo siguiente: “...a la Administración Tributaria le compete verificar si los incentivos que fueron otorgados al amparo del artículo 11 de la ley 6990 se están



utilizando correctamente o no, es decir, si los administrados se ajustaron o no a los requisitos que exige el ordenamiento jurídico y si están cumpliendo o no con las obligaciones que asumieron a cambio de recibir el beneficio. (la negrita es nuestra. O.J.-016-2001 de fecha 22 de febrero de 2001) De esta importante cita se coligen dos situaciones: * A la Administración Tributaria le compete determinar si los administrados se ajustaron o no a los requisitos establecidos por la Ley para el disfrute de un beneficio fiscal. * Dicha fiscalización o determinación debe consistir en verificar si los contribuyentes “están cumpliendo o no con las obligaciones que asumieron a cambio de recibir el beneficio”. Nadie está negando las facultades que la Ley le otorga a la Administración Tributaria en orden de verificar el cumplimiento de las obligaciones que la Ley le impone a los contribuyentes; sin embargo, en el caso de marras, tal y como lo expuso la Procuraduría General de la República, dichas facultades están limitadas a corroborar si el contribuyente cumplió con las obligaciones que asumió a cambio de recibir el beneficio fiscal en análisis. En otras palabras, en el caso de mi Representada, quien fue la inversionista, a la Autoridad Fiscal únicamente le compete fiscalizar si ella cumplió con todos los requisitos establecidos en la Ley para el inversionista. Jamás podría la Oficina del a quo, achacarle a mi Poderdante incumplimientos que ella no asumió, pues según la Ley éstos corresponden a otra persona, a la empresa turística. Efectivamente, las faltas apuntadas por el Fisco, corresponden a incumplimientos de la empresa turística, que de ninguna forma deben ni pueden violentar el derecho de mi Poderdante, quien en todo momento se ajustó a los requerimientos dictados por la Ley para disfrutar del cuestionado crédito. Para que la Administración Pública pueda dejar sin efecto los beneficios fiscales que ahora nos ocupan, necesariamente y por mandato de la Ley, debe iniciar un proceso administrativo tendiente a declarar la nulidad absoluta del acto dictado por la Comisión Reguladora de Turismo (artículo 173 de la Ley General de la Administración Pública) o presentar un juicio de lesividad ante la sede judicial. La propia Dirección General de Tributación, mediante Directriz No. 25-2001 del 1° de noviembre de 2001 ha dicho que: “La Dirección General de Tributación no está autorizada por el ordenamiento jurídico para anular o dejar sin efecto un acto de la Comisión Reguladora de Turismo, que apruebe un contrato turístico o una addenda, o beneficios individuales a favor de determinados inversionistas, establecidos en el artículo 11 de la Ley No. 6990, a menos que se emita una decisión administrativa firme por parte del órgano competente, que declare la nulidad absoluta, evidente y manifiesta, o se acoja en sede judicial la declaratoria de lesividad del acto... Si en el ejercicio de sus facultades de fiscalización, la Administración Tributaria determina qué beneficio fue irregularmente otorgado, podrá poner el asunto en conocimiento del órgano competente, a fin de que éste proceda a entablar el procedimiento para declarar la nulidad absoluta, evidente o manifiesta del acto o bien declarar su lesividad según proceda... ...la Dirección General de Tributación tiene competencia para rechazar la aplicación del beneficio tributario cuando comprueba que el administrado no cumplió con los requisitos que exige el ordenamiento jurídico o con las obligaciones que asumió para obtener el beneficio.” Según la anterior transcripción, mi Representada no debe responsabilizarse por los incumplimientos de la compañía turística, ella (la recurrente) no es responsable de cómo se destinó el dinero invertido por las empresas que compraron las acciones de la compañía turística, o de si existía algún problema de plazo o vigencia del contrato turístico a la hora de efectuarse la respectiva inversión; esos son problemas cuya única responsabilidad debe recaer en el Instituto Costarricense de Turismo (ICT) y en la empresa turística y no en mi Poderdante quien compró las acciones de buena fe, con la aprobación del mismo Estado y cumpliendo con todos los deberes asumidos por ella de acuerdo con la Ley. 4. – Violación del principio de igualdad Por si todo lo anterior fuera poco, la Resolución apelada también es ilegal por ser contraria al principio de igualdad, según se analiza a continuación. Menciona el profesor argentino Rodolfo Spisso que: “El principio de igualdad ante la ley surge como una reacción al sistema de privilegios o discriminaciones. Más que propiciar una verdadera igualdad entre todas las personas, el principio persigue acabar con situaciones de desigualdad. (Derecho Constitucional Tributario; Ediciones Desalma, Buenos Aires – 2000; página 325) En este



mismo sentido nuestra Sala Constitucional reiteradamente ha dispuesto que: “Es condición para que sea un trato desigual admisible, que los supuestos de hecho sean, a su vez desiguales. Esto es, que las situaciones de hecho en que se encuentran los sujetos, sean diferentes, sobre todo el principio de igualdad se viola, cuando se trata desigualmente a los iguales.” (la negrita es nuestra. Voto No. 5927-96) Lo anterior significa, ni más ni menos, que el principio en mención se violenta cuando se da un trato de desigualdad entre dos contribuyentes que se encuentran en una misma situación o ante un plano de igualdad. Es por esta razón, que la Resolución recurrida es contraria al principio de igualdad, porque existen casos como el que ahora nos ocupa, en los que los inversionistas cumplieron con todas las obligaciones que asumieron para disfrutar del beneficio fiscal del supraindicado artículo 11, y en los que la misma Dirección General de Tributación dejó sin efecto los respectivos traslados de cargos. Al respecto, señaló esa Dirección: “Esta Dirección General, con fundamento en el artículo ... y en cumplimiento de lo que dispone la Directriz interpretativa No. 25-01 dictada por la Dirección General el 1° de noviembre de 2001, procede a dejar sin efecto los traslados de cargos Nos. [...] y [...], referentes al impuesto sobre la renta correspondiente a los períodos fiscales Nos. 1997 y 1999, respectivamente en vista de que en ellos la Subgerencia de Fiscalización de la Administración Tributaria de San José desaplicó a (...), los beneficios fiscales del contrato turístico No. [...] y su addendum concedidos irregularmente por el Instituto Costarricense de Turismo y la Comisión Reguladora de Turismo, a los inversionistas del proyecto turístico desarrollado por la empresa (...), concesión que a criterio de la Procuraduría General de la República enunciado en las opiniones jurídicas Nos. OJ-016-2001 del 22 de febrero de 2001 y OJ-019-2001 del 15 de marzo de 2001, la Administración Tributaria no tenía competencia para anular o dejar sin efecto al no existir un pronunciamiento de parte del órgano competente que anule o declare lesivo el acto administrativo que otorgó los incentivos turísticos indicados o se acogiera en sede judicial la declaratoria de lesividad del acto, procedimiento que si bien en el caso que nos ocupa entabló la autoridad competente, el mismo aun no ha sido resuelto.” (Resolución AU-01-R-0032-2 de las 12:08 horas del 16 de enero de 2002; en igual sentido Resolución AU-01-R-0034-2 de las 12:12 horas del 16 de enero de 2002) De esta resolución emanada de la misma Administración Tributaria, se desprenden dos situaciones que vale la pena resaltar: ° La Administración Tributaria tiene facultades para verificar si la empresa beneficiaria de un incentivo fiscal, cumplió con los requisitos que asumió para disfrutar de tal beneficio. En el caso de mi Representada, está claro que ella cumplió con todas las obligaciones del caso y que la Administración se excedió al pretender rechazar el crédito por incumplimientos no achacables a mi Poderdante, sino a la empresa turística. ° Si ha quedado demostrado en un caso particular y concreto, que la empresa inversionista (mi Representada) cumplió con todos los requisitos y obligaciones que asumió, no le asiste ningún derecho a la Dirección General de Tributación para rechazar el crédito que de acuerdo con la Ley le corresponde. De esta forma, resulta obvio que la propia Administración Tributaria le está dando un trato desigual y discriminatorio a mi Representada, por cuanto en casos como en el que ahora nos ocupa, en donde la compañía inversionista logró demostrar que cumplió con todas sus obligaciones para disfrutar del beneficio de mérito, la Dirección General de Tributación procedió a dejar sin efecto los respectivos traslados de cargos; mientras que en el presente caso, la autoridad fiscal pretende hacer pagar a mi Representada por el incumplimiento de otra empresa, situación a todas luces ilegal y violatoria del principio de igualdad. PRUEBA Aporto la siguiente prueba documental: Acuerdo de la Comisión Reguladora de Turismo del ICT, donde se aprueba la compra de acciones turísticas efectuada por mi Representada. * Contrato de compra venta de las acciones turísticas. Contrato de fideicomiso de las acciones turísticas. Recibo de dinero extendido por [...] S.A., por la compra de las acciones y sus respectivos cheques de pago...”. - (Folios 59 a 91)



IV. CRITERIO DE ESTE TRIBUNAL. FONDO DEL ASUNTO. Que abogado este Tribunal Suplente, a la resolución del recurso de apelación interpuesto, se debe extraer de los escritos presentados por la contribuyente únicamente aquellos argumentos relacionados con la causa, razón o el por qué del rechazo del crédito aplicado en el periodo fiscal por concepto de adquisición de acciones en el proyecto turístico desarrollado por “[...] S.A.”.- Se estima por parte de la recurrente, que se trata de un crédito al que se tiene todo el derecho por cuanto la inversión se efectuó al tenor de la ley, esto es, cumpliendo con todos y cada uno de los requisitos establecidos al efecto y en especial al amparo de la aprobación por parte de la Comisión Reguladora de Turismo, que constituye según su criterio un acto administrativo válido y legítimo. Se destaca igualmente por su parte, el hecho de que la empresa siempre actuó de buena fe cumpliendo con lo establecido en el artículo 11 de la ley respectiva y que por ello no se le puede rechazar el crédito alegándose el incumplimiento del contrato turístico por parte de la empresa hotelera, que en nada debe afectar la inversión realizada por la interesada. Desarrolla con amplitud aspectos relativos a los límites de la competencia de la Administración Tributaria, derivándose o concluyéndose que la resolución debía dejarse sin ningún valor ni efecto, aspectos que como se ha señalado supra, este Tribunal no debe considerar a los efectos del dictado de la presente resolución. Se señala por su parte la violación al principio de igualdad por cuanto existen casos iguales al de autos, en los que los inversionistas cumplieron con todas las obligaciones que asumieron para disfrutar del beneficio fiscal y en los que la misma Dirección General de Tributación dejó sin efecto los respectivos traslados de cargos.- Analizados los argumentos expuestos y la prueba documental ofrecida, este Tribunal es del criterio de que la resolución venida en alzada, debe ser confirmada en todos sus extremos por encontrarse la misma ajustada a derecho y al mérito de los autos, específicamente de conformidad con lo dispuesto en el artículo 11 de la ley 6990 de Incentivos Turísticos, que regula correctamente la procedencia o no de los créditos por inversiones en desarrollos hoteleros y siempre se ha sido categórico en cuanto a este tipo de concesiones por parte de las entidades estatales, en el sentido de que quienes reciben esos beneficios están jurídicamente obligados a realizar precisamente las actuaciones que justifican su otorgamiento o a cumplir con las obligaciones que se dieron como contrapartida para la concesión de los mismos. En varias oportunidades se ha determinado que de acuerdo con la doctrina, la legislación y la jurisprudencia, no basta con contar con la declaratoria de turismo del proyecto o como se ha expuesto en el presente caso, con la aprobación de la compra de acciones por parte de la Comisión Reguladora de Turismo, además de otros requisitos como lo pretende aquí la intervenida, en cuanto al contrato de compra venta de acciones, contrato de fideicomiso, recibo de dinero extendido por [...] S. A., etc., todos documentos ofrecidos como pruebas en el caso de análisis; sino que además se requiere cumplir con los requisitos que contiene el ordenamiento jurídico y con las obligaciones que han asumido los administrados frente a la Administración Pública. Tal comportamiento se ha definido como la actividad finalista de la acción administrativa, con el objeto de alcanzar aquellos objetivos que el Estado se ha propuesto y que evidentemente no puede quedar en poder de los particulares la mecánica de ejecución de los fines propuestos. Al respecto de lo anterior, al conocerse sobre la competencia objetada en estos casos a la Administración Tributaria, se han señalado algunos argumentos relacionados con esta falta de cumplimiento de las obligaciones que han contraído los administrados o contribuyentes, las cuales responden básicamente a los intereses primordiales de la ley contenidos en el texto del artículo 2 de la ley que norma la materia, al definirse el objetivo que se pretendió al establecer un proceso acelerado y racional de desarrollo de la actividad turística costarricense, y es para ello que se establecieron los incentivos y beneficios que se otorgan como estímulo para la realización de programas y proyectos de dicha actividad, relacionándose lo anterior en cuanto a funcionalidad,



con el artículo 12 ibidem, que define y concreta la competencia en lo que interesa, al Ministerio de Hacienda, con el objeto de fiscalizar todos los aspectos concernientes al cumplimiento de las obligaciones contraídas por las empresas o personas físicas en virtud de la concesión de tales incentivos turísticos y que se constituye en un sistema de control de aquella actividad como la mecánica de intervención que la Administración asume.- Es así que se ha establecido, que de conformidad con esta perspectiva, la comprobación de una conducta irregular de los administrados que contraría los objetivos de la ley o del proyecto aprobado, o como en el caso de autos, en donde se determinó que el destino dado realmente a los pasivos por parte de la desarrolladora [...] S.A, fue para fines no previstos en los planes de inversión respectivos, ni el que se indicó al Instituto Costarricense de Turismo en su solicitud inicial y explicaciones posteriores, según se detalla claramente en hojas de trabajo.- En tales circunstancias se coloca a dichos administrados o contribuyentes acreedores de tales beneficios, en una situación jurídica que les impide disfrutar del incentivo tributario.- Todo ello ha sido ampliamente desarrollado en casos similares al presente en donde se ha analizado el tema de la competencia de la Administración Tributaria, casos en los cuales se ha sintetizado que está obligada a respetar el o los actos por los cuales se otorga el beneficio tributario, pero al momento de su aplicación lo puede rechazar cuando los administrados no cumplen con los requisitos que exige el ordenamiento jurídico para su otorgamiento o cuando se incumple con las obligaciones asumidas con la Administración Pública.- Es de conformidad con las presentes reflexiones que se destaca la importancia de la aplicación del principio de legalidad a que se encuentran obligados los operadores del derecho en cuanto a que no pueden sustraerse de ello en perjuicio de la Hacienda Pública y más en casos como el presente en que se trata de exoneraciones en donde la única fuente de validez es la ley (principio de reserva legal).- Con el objeto de dilucidar las responsabilidades derivadas que se producen entre las partes involucradas en este tipo de inversiones (empresas hoteleras desarrolladoras de proyectos e inversionistas), es preciso proceder al análisis de los contratos turísticos, su naturaleza jurídica y efectos o consecuencias que se derivan de su ejecución, y para ello se recurre a algunos pronunciamientos de la Procuraduría General de la República sobre esta figura y que la califica no precisamente como un contrato, sino como un instrumento que normalmente se adopta para otorgar los incentivos fiscales.- El criterio al respecto, indica la Procuraduría, fue vertido en relación con los contratos de exportación, pero que lo ahí indicado es válido para los denominados “contratos turísticos”, los que igualmente distan mucho de ser verdaderos contratos, en el sentido de que fueran capaces de ser fuente primaria de derechos y obligaciones entre las partes contratantes, o dicho de otro modo, que tuvieran la virtud de crear por si mismos obligaciones para una parte correlativas a un derecho de la otra, no previstas en disposiciones legales preexistentes, como sí sucede ordinariamente en los verdaderos contratos. Siempre en relación con los denominados contratos de exportación en el sentido antes indicado, señala el ente público, que realmente lo que se da en aquéllos es un acto administrativo condicionado, es decir una manifestación de voluntad unilateral de la Administración cuya eficacia depende del cumplimiento, por parte de un administrado, de una serie de compromisos relativos a la realización de determinadas actividades económicas propias, de las cuales el estado tiene algún interés, todo con arreglo a las reglas que el Estado mismo ha establecido previamente por medio de leyes y reglamentos. En acatamiento al citado principio de legalidad, es que se ha determinado que el citado instrumento no es la fuente normativa de los beneficios que puedan acordarse, puesto que como se ha señalado reiteradamente, ellos son establecidos por la ley que define las condiciones bajo las cuales podrán ser acordados. Reza en parte el texto de la Procuraduría: “...No puede olvidarse que la mayor parte de las ventajas por acordar son de naturaleza tributaria, la que es normada por la ley, que no puede constituir válidamente el objeto de un contrato. Se configura así una situación jurídica objetiva, cuyo origen es exclusivamente normativo. No obstante, como las normas no determinan su destinatario, éste no puede ser cualquier persona, sino aquel que esté en condiciones de participar efectivamente en la actividad estipulada, se hace necesario un acto administrativo que precise esos



destinatarios. Corresponde a la Administración evaluar si una empresa o persona determinada cumple con las condiciones legalmente definidas y si puede, en consecuencia, ser acreedor de ese régimen fiscal de favor .-(...) Es por ello que se prevé la emisión de actos administrativos (actos -condición) que posibiliten en el futuro -si se dan las condiciones exigidas legalmente- el otorgamiento concreto de las exoneraciones (artículo 37 del reglamento a la ley de incentivos al desarrollo turístico)...”.- (C-165-92 de 14 de octubre de 1992).- De conformidad con las anteriores consideraciones, debe establecerse que en casos como el de análisis no estamos frente a figuras contractuales convencionales, por lo cual son irrelevantes e inaplicables toda aquella argumentación relativa a la responsabilidad objetiva, extracontractual, etc., que según algunas empresas, en casos similares al presente, han señalado que sin estar acordada por el ordenamiento, se decreta administrativamente, para sustentar la actuación arbitraria de la Administración frente a los inversionistas en este caso.- No se trata en el subexámene, de aplicar una teoría objetiva en el sentido cómodo para la Administración, de examinar únicamente el daño que se ha producido a los intereses fiscales sin preocuparse de la conducta del autor, extrapolando tales apreciaciones a los casos como el de estudio, como pareciera interpretarlo la interesada, sino que se ha actuado en todo lo relacionado con los rechazos de los créditos aplicados por la inversionista, de conformidad con la ley que rige la materia y con la determinación que ha sido señalada reiteradamente por parte de este Tribunal, de que el incentivo financiero previsto en el artículo 11 de la ley 6990, beneficia a ambos participantes en este tipo de inversiones y en lo que corresponde al contribuyente inversionista, su beneficio es absolutamente dependiente del acordado a la empresa turística, conclusión que se ha extraído igualmente de criterios externados por la Contraloría General de la República, dándose por establecida esta vinculación entre contrato turístico y derechos que se derivan de la compra de acciones en los proyectos correspondientes.- Debe entenderse en consecuencia, que si el titular del proyecto amparado por la ley correspondiente, incumple las condiciones o requisitos exigidos por la normativa o en su caso con las obligaciones prometidas para poder acceder a tales incentivos, sus efectos negativos vulneran no sólo sus derechos derivados de los contratos respectivos, cuando así procediera, firmados entre el Instituto Costarricense de Turismo y la empresa desarrolladora, sino también aquéllos derivados igualmente a favor de los adquirentes de paquetes accionarios, sustentado todo ello en el artículo 11 de repetida cita.- Expresamente se ha expuesto con relación a este tema, que si ese beneficio debe tener su origen en un contrato turístico, su plazo de vigencia es fijado en dicho contrato, de modo que su disfrute fenece con el vencimiento del contrato, sin que para tales efectos interese la calidad del destinatario.- Todo lo anterior se expone con el interés de definir la situación de dependencia en que se encuentran los inversionistas en relación con el desarrollador, no sólo por la vinculación y responsabilidad en alguna medida compartida, que se genera a través del artículo 11 citado, sino también por la calidad de socio que se adquiere conforme se expondrá seguidamente.- Necesario es destacar en el presente análisis, que es a través de la negociación de la compra de acciones en proyectos hoteleros, que se adquiere conjunta y concomitantemente, la calidad de socio de los mismos con todos los derechos y obligaciones que ello conlleva, siendo una de las más importantes, la participación en las ganancias por lo que en principio, se debe velar en consecuencia de todo aquello que interese a la actividad en todos sus aspectos y facetas, no solo por la inversión que se ha realizado, sino, y ello es igualmente importante, para poder aplicarse el porcentaje legal vía crédito, a los efectos del impuesto sobre la renta.- Los aspectos antes indicados se encuentran debidamente establecidos en la normativa comercial, artículos 120 y 122 del Código de Comercio, en lo que interesa, que desarrollan aquellos derechos referidos y provenientes de la titularidad de las acciones, mediante las cuales se acredita y trasmite la calidad de socio, indicándose concretamente en cuanto a las acciones comunes -también llamadas ordinarias-, que otorgan idénticos derechos, representan partes iguales del capital social y que además no se produce ningún efecto legal con estipulaciones que excluyen a uno o más socios tenedores de acciones comunes, de la participación de las ganancias.- Todo socio en



consecuencia, está no solo en su derecho sino en la obligación de vigilar y fiscalizar la actividad en la que se participa, pero no bajo el prisma legal que generaría en su caso la culpa in eligendo o culpa in vigilando, como figuras jurídicas derivadas de los contratos convencionales, sino con fundamento y en ejercicio de los derechos inherentes a su calidad de socio propietario de un paquete de acciones, que aun cuando se tratase de porcentajes minoritarios de participación, le concede igualmente tales derechos y su ejercicio se encuentra debidamente regulado en las secciones correspondientes del citado Código de Comercio y concretamente en lo que interesa, la calidad de socio, en la Sección III, artículos 140 siguientes y concordantes.- Todas las anteriores reflexiones han sido contenidas en reiterados fallos de este Tribunal entre los cuales puede citarse el, N° 326 de 9 horas del 16 de agosto del 2005.- Por otra parte, en relación al tema de los contratos turísticos y los derechos de ellos derivados, es importante transcribir lo resuelto por los tribunales jurisdiccionales, en donde se ha dispuesto lo siguiente: "...DEL CONTRATO TURISTICO COMO ACTO DECLARATIVO DE DERECHOS A FAVOR DEL ACCIONANTE Y DEL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PARA ACCEDER AL BENEFICIO FISCAL: Tampoco lleva razón la accionante en cuanto afirma que tanto del contrato turístico suscrito entre la empresa..., como la aprobación por parte de la Comisión Reguladora de Turismo de la inversión cuestionada, le otorgaron derechos a su favor en el sentido de que debía admitirse el beneficio fiscal por parte del Fisco, y por consiguiente, en caso contrario, la Administración estaba obligada a seguir los procedimientos para decretar la nulidad de los actos administrativos declarativos de derechos dispuestos en la Ley General de Administración Pública. Sobre el particular debe indicarse en primer término que, a pesar de que este tribunal tiene por acreditado la existencia del contrato mencionado, éste no confiere a la accionada ningún derecho relacionado con beneficios fiscales, pues no solo no es parte de dicho vínculo contractual, sino que además, las ventajas que allí se establecen se encuentran sujetas a la comprobación, no solo del acatamiento de las exigencias formales allí señaladas, sino también de los materiales –reales- pues independientemente de las apariencias formales que puedan establecer las partes, en materia fiscal, la normativa debe aplicarse de conformidad de los hechos económicos verdaderamente acaecidos, tal y como se dispone en el artículo 8 del Código antes citado, en el cual se establece: "...". De todo lo anterior se colige que, ni el contrato ni la autorización a la inversión, constituyen un acto declarativo de derechos al beneficio fiscal de referencia, pues éste se produce únicamente si se cumplen los requisitos fijados por el ordenamiento, independientemente de las formas que adopten los contribuyentes y de que éstas en apariencia puedan ajustarse a las exigencias requeridas para el disfrute del beneficio. Distinto sería el caso en el cual, una vez realizada la labor de fiscalización por el órgano competente, es decir, por la Administración Tributaria, ésta determina el derecho al beneficio y emite el acto correspondiente, y posteriormente decide rechazarlo, pues en este caso, que no ocurre en la especie, el órgano competente –el fisco- sí habría resuelto el derecho a la aplicación del crédito fiscal, el cual, se reitera, no ocurre en el asunto examinado, pues las resoluciones emitidas por el Instituto Costarricense de Turismo y por la Comisión Reguladora no tienen la virtud de producir tales efectos. Así, la autorización de la inversión está sujeta al examen posterior que, en ejercicio de las potestades legales, realice la administración tributaria del impuesto en cuestión, que en este caso, como ya se dijo, es el Fisco. Se ha tenido como un hecho acreditado, no desvirtuado por la parte actora, que la Administración al hacer la fiscalización correspondiente, determinó que el producto de la venta de acciones no fue utilizado para el destino que había asido manifestado inicialmente por la empresa hotelera, con lo cual se produjo un incumplimiento de su parte, y a pesar de que formalmente, en apariencia se cumplieron los requisitos legales para disfrutar del crédito fiscal, es claro, según se expuso abundantemente en el hecho probado número diez, que las inversiones fueron empleadas para fines distintos de los previstos, haciendo traslados de fondos de una cuenta a otra y pagos de supuestas obligaciones con respeto a las cuales no existía respaldo alguno para su exigibilidad en caso de incumplimiento, todo lo cual no podía ser determinado más que por la Administración Tributaria, pues las oficinas



relacionadas con la actividad turística no resultan competentes para llevar a cabo un examen de esta naturaleza.- En consecuencia, dado que contrariamente a lo expuesto por la demandante, no existió en el presente caso una declaratoria de derechos subjetivos a favor de ... para disfrutar del beneficio fiscal contemplado en la cláusula séptima, inciso primero, del contrato número 25 suscrito entre la empresa hotelera y el Instituto Costarricense de Turismo, y el artículo 11 de la Ley número 6990, como consecuencia directa de la inversión en la compra de acciones que la actora hiciera en el periodo fiscal del noventa y ocho y que se ha tenido por demostrado que los recursos generados por dicha inversión no se utilizaron para los fines autorizados, no son de recibo los alegatos de la actora en cuanto afirma que se violentó el debido proceso por parte de la Administración demandada al dejar ésta sin efecto alguno, sin seguir los procedimientos legales establecidos para ello, actos declarativos de derechos subjetivos; como tampoco son admisibles las manifestaciones en el sentido de que se cumplieron los requisitos necesarios para aplicarse el beneficio, pues a pesar de que se verificaron los aspectos formales, lo cierto es que la fiscalización realizada comprobó que la realidad económica, y por ende la fiscal, no reúne los elementos necesarios a fin de gozar del beneficio...".- (TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCION SEGUNDA. No.78-2008 de las 11.20 horas del 28 de marzo del 2008).- Igualmente importante, estima este Despacho, transcribir en lo conducente, y de la misma sentencia, lo resuelto respecto del tema de la responsabilidad objetiva sobre la cual argumenta la contribuyente en las presentes diligencias administrativas: "...SOBRE LA RESPONSABILIDAD POR HECHO DE UN TERCERO: Expone la actora que el incumplimiento de la empresa...no le puede ser endilgado, y por consiguiente afirma que se le debe reconocer el crédito fiscal en cuestión. Manifiesta incluso que ante tal situación, la Administración debió seguir un procedimiento contra la empresa turística y, admitidos los beneficios fiscales a ... , proceder a cobrarlos a la hotelera. Al respecto es necesario hacer precisar que no es correcta la manifestación de la accionante en el sentido de que la empresa hotelera sea un tercero totalmente ajeno a la accionante, como expresamente lo afirma, pues no está en discusión que la demandante es accionista de dicha empresa, ya que, independientemente de los fines de orden fiscal, pretendidos, lo cierto es que compró acciones de esa sociedad anónima, obteniendo con ello la condición de socio, con lo cual, adquirió los derechos y deberes conferidos por el ordenamiento jurídico, específicamente en los numerales 140, 141, 153, 155, 176 y 178 del Código de Comercio, que le otorgan la facultad a la actora para solicitar que se reúna la asamblea general de accionistas, solicitar informes y aclaraciones de los asuntos tratados, discutir sobre la distribución de utilidades, aprobación del balance anual, gestionar la nulidad de acuerdos, cuando por ejemplo éstos fueren incompatibles con la naturaleza de la sociedad, o violaren disposiciones dictadas para la protección de los acreedores o en atención al interés público, todo lo cual resulta acorde con el contrato de fideicomiso visible a los folios 29 a 31 de las hojas de trabajo, en cuya cláusula cuarta se estableció que la actora, en su "condición de Fideicomisario continuará en el ejercicio de todos los derechos patrimoniales y corporativos inherentes a su calidad de socio...". Así, no solo es la actora un tercero totalmente ajeno a la empresa hotelera, sino que además, la relación jurídico administrativa en este caso se da entre la contribuyente fiscalizada –la empresa actora- y la administración tributaria, pues el examen realizado es en orden a determinar la procedencia o no de un crédito a favor de..., por lo tanto el procedimiento administrativo debe dirigirse contra ésta, como en efecto se hizo, ya que de lo contrario sí se habría provocado la indefensión alegada por la demandante...".- (SENTENCIA CITADA).- Las oficinas de auditoría en las respectivas hojas de trabajo y a manera de corolario del rechazo de los créditos aplicados por la intervenida, hace una referencia concreta en cuanto señala su criterio, compartido por este Tribunal, de que tales deducciones aplicadas en concepto de créditos por la adquisición de acciones de [...] S.A., al amparo del artículo 11 de la ley 6990, Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, (artículo derogado mediante Ley 7293 del 31 de marzo de 1992) y el contrato turístico N° 25 de dicho hotel, son improcedentes por cuanto: a) este incentivo ya había sido derogado desde marzo de 1992. b) la desarrolladora presenta su solicitud y plan de inversión hasta junio de 1998, o



sea seis años después de su derogatoria, y c) se pudo comprobar que el destino dado realmente por [...] S.A., a los pasivos contraídos fue para fines no previstos en los planes de inversión respectivos, ni el que le indicó al Instituto Costarricense de Turismo en la solicitud para la aplicación del artículo 11. Además señala categóricamente dicha auditoría, que tal rechazo se hace de conformidad con el artículo 14 de la Ley N° 7293 “Ley Reguladora de todas las Exoneraciones Vigentes, su derogatoria y excepciones”, por cuanto la solicitud de emisión de acciones amparadas al artículo 11 fue realizada seis años después de su derogatoria.- Tales aspectos fueron posteriormente considerados por la Dirección A Quo, en su resolución determinativa, al señalar específicamente que se verificó, al tratarse de tales incentivos conforme al artículo 11 de repetida cita, que la hotelera como justificante de la venta de acciones interpuso el pago de pasivos que serían utilizados para la ampliación del hotel, empero, según se expuso ampliamente, ese propósito nunca se ejecutó, ya que de acuerdo con la investigación realizada por la Sección de origen, los dineros provenientes de los pasivos fueron utilizados para otros fines muy diferentes a los previstos en los planes de inversión, siendo improcedente por tanto las deducciones aplicadas por los inversionistas que adquirieron esas acciones.- En cuanto a las argumentaciones relacionadas con la violación al principio de igualdad que arguye la intervenida, en el sentido de que hubo casos iguales al de mérito en los cuales los inversionistas cumplieron con todas las obligaciones que asumieron para disfrutar del beneficio fiscal contenido en el artículo 11, y en que la misma Dirección General de Tributación dejó sin efecto los respectivos traslados de cargos, se estima por parte de este Despacho, que tales apreciaciones son del todo incorrectas, en primer término por cuanto ha quedado claramente determinado, el incumpliendo de las partes involucradas en el caso de análisis, a los efectos de hacerse acreedora la aquí intervenida, a tales beneficios fiscales y además, por cuanto en los asuntos señalados se pretendió anular actos dictados por autoridades competentes, lo cual era del todo irregular, mientras que en el subexámene no se está revisando por parte de la administración, la validez de los actos y contratos emitidos por el ICT y la Comisión Reguladora de Turismo, sino que se ha limitado a ejercer sus competencias en el ámbito de sus deberes de fiscalización y verificación de la correcta aplicación de los incentivos conferidos por esas entidades, situación que se encuentra plenamente ajustada a derecho y conforme a sus potestades. Tales aspectos ya han sido resueltos por este Tribunal en su oportunidad, cuando la misma empresa aquí recurrente, solicitó adición y aclaración en donde se dispuso lo siguiente: “...En cuanto a la otra parte de lo solicitado por la contribuyente, relativa a la violación del principio de igualdad por cuanto la misma Dirección General de Tributación dejó sin efecto algunos traslados de cargos en situaciones similares y por cuanto la misma no tenía competencia para anular o dejar sin efecto un acto administrativo que otorgó incentivos turísticos, debe indicársele a la interesada, que con la correcta y atenta lectura de lo resuelto por este Tribunal en casos similares al presente y conforme lo transcrito, se observa y determina la diferencia con los casos citados y resueltos por la Administración A Quo en fallos números AU-01-R-0032-2 de las 12.08 horas del 16 de enero del 2002 y AU-01-R-0034-2 de las 12.12 horas del 16 de enero de 2002, en el tanto se trata de situaciones distintas y así se expuso en forma abundante por parte de este Tribunal en acatamiento a dictámenes, consultas, opiniones jurídicas de la Procuraduría General de la República y sentencias de la Sala Constitucional tal como se contiene en lo conducente, como parte del texto de la sentencia transcrita y que se objeta en la presente adición solicitada.- Se transcribió en aquella oportunidad lo siguiente: “...La Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia mediante resolución No. 07960-2001, de las 13.25 horas del 10 de agosto del 2001, materializó los argumentos antes expuestos con ocasión de un recurso de amparo interpuesto contra el Director General de Tributación Directa, en caso de un inversionista adquirente de acciones comunes y preferentes emitidas por una empresa hotelera desarrolladora de un proyecto turístico ([...] S.A.), y que la Administración Tributaria rechazó los créditos fiscales emanados de tales contrataciones.- En el considerando I de dicha sentencia, en cuanto a hechos probados importantes, se estimaron aquellas aprobaciones practicadas por el Instituto de Turismo a



través del Departamento de Incentivos Turísticos, de inversiones en el proyecto de desarrollo turístico y que sin embargo la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, procedió a practicar liquidación del crédito fiscal por inversión turística con base en un estudio efectuado en la empresa hotelera correspondiente.- (Igual al caso de análisis en las presentes diligencias).- Sobre el fondo del recurso, la Sala Constitucional resolvió en lo que interesa: "...La Sala estima que en el sub-júdice no se producen las vulneraciones al orden constitucional que alega el recurrente y, sin duda alguna, el asunto que se plantea ante esta Sala es de mera legalidad y debe ser discutido en sede administrativa y eventualmente en el contencioso especial tributario. En efecto, el ordenamiento jurídico asigna a la Administración Tributaria potestades de fiscalización sobre la correcta utilización de los beneficios tributarios y en uso de esas potestades ha rechazado el beneficio fiscal pretendido por la amparada y contra lo resuelto por la Administración Tributaria cabe recursos ordinarios previstos por el ordenamiento jurídico. A la amparada no se le ha privado de ningún derecho subjetivo, en tanto el crédito fiscal que reclama no ha sido reconocido por la Administración Tributaria, antes bien, el mismo le ha sido denegado; consiguientemente, no es necesario acudir a los procedimientos especiales de nulidad y lesividad, pues no estamos en presencia de la supresión de un acto declarativo de derechos subjetivos, sino ante el ejercicio de una potestad pública. La discusión sobre la actuación de la Administración Tributaria en relación con el rechazo del beneficio, es un asunto de mera legalidad que debe ser discutido en sede ordinaria, y no en el proceso sumario de amparo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 49 de la Constitución Política. A partir del traslado de cargos se abre para la interesada la oportunidad de apersonarse ante el procedimiento instaurado en defensa de sus derechos e intereses, y por tal motivo la Sala tampoco encuentra que se haya producido la vulneración al debido proceso que se acusa..."- (El destacado no es del original)..."- (SALA PRIMERA.- TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO, N° 504-P-05).- Con lo anterior queda claro las diferencias de concepto por lo que tanto la Procuraduría General de la República, la Sala Constitucional y este Tribunal han mantenido en cuanto a aquellos aspectos relacionados con las inversiones en acciones, por parte de inversionistas en empresas hoteleras desarrolladoras de actividades turísticas, en que no se trata de anular o dejar sin efecto actos administrativos creadores de derechos subjetivos, como pudo haber ocurrido en los casos de cita, sino de rechazar créditos tributarios irregularmente aplicados y en ejercicio de una potestad pública..."- (SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. N° 571-2005 de 8 horas del 5 de diciembre del 2005).- Finalmente este Tribunal estima procedente señalar otro aspecto irregular sobre la adquisición de acciones en el caso de autos, al analizarse las pruebas ofrecidas por la recurrente, y relacionadas con el contrato de fideicomiso de las acciones turísticas y el respectivo contrato de compraventa, de lo cual se determina que se trató en la especie de certificados provisionales representativos de las acciones adquiridas, lo cual violenta igualmente la intención del legislador en relación al texto del artículo 11 de repetida cita, en cuando se extrae de tales circunstancias, el hecho evidente y manifiesto de que la compra de tales paquetes accionarios no se produjo en precio cancelado al contado, sino que a través de un crédito y cuya cancelación posiblemente ocurrió pasado el período fiscal correspondiente.- Lo anterior así se expone a pesar de que según documentación aportada mediante recibos extendidos por la desarrolladora [...] y fotocopias de cheques, los pagos respectivos se verificaron de contado dentro del período en estudio, la existencia de certificados provisionales y no definitivos en cuanto a la referencia del fideicomiso pactado, demuestra este aspecto detectado, como un elemento de incumplimiento por parte de la recurrente en cuanto a lo expuesto.- Sobre lo anteriormente señalado, ya este Tribunal se pronunció en los términos siguientes: "...Interesante destacar en este momento, la estimación que hizo el Tribunal en aquella oportunidad, al indicar que se había producido un incumplimiento de los deberes por parte del [...] y del Instituto Costarricense de Turismo, al permitirse el fideicomiso de unos certificados provisionales de acciones, los cuales no tenían ninguna validez legal en cuanto no se habían depositado acciones definitivas como lo estatúa el artículo 11 de cita. Lo anterior es

importante destacarlo por el hecho de que a pesar de haber participado en la concesión de tales beneficios exoneratorios, instituciones públicas tales como bancos estatales, I.C.T, Comisión Reguladora de Turismo, etc., en aprobación en principio de todo un mecanismo de otorgamiento de exenciones, el tribunal fue enfático en el sentido de que tales incumplimientos afectaron en definitiva a las empresas que habían invertido en compra de acciones.- Sobre esta línea de razonamiento, es interés de este Órgano Colegiado, detallar con mayor profundidad el hecho de que en el texto de la indicada normativa, se contiene evidentemente un nexo coyuntural importante entre los actores de la relación jurídica que se produce al desarrollarse el mecanismo de exención tributaria y que como se ha determinado en forma reiterada, tales beneficios se encuentran constituidos o conformados en el tanto y en el cuanto se cumpla en su totalidad y por todos los participantes involucrados en tales actos, con todos aquellos requisitos o presupuestos que el legislador ha establecido como fundamentales para poder disfrutar de los mismos.- (SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. N° 395-2005 de 12 horas del 13 de setiembre del 2005).- De conformidad con lo anteriormente expuesto, este Tribunal estima que lo procedente es rechazar los argumentos y criterios ofrecidos ante este Despacho por la recurrente, y confirmar íntegramente lo resuelto por la Dirección a Quo, por encontrarse conforme a derecho y al mérito de los autos.-

POR TANTO:

Se confirma la resolución recurrida. Se declara agotada la vía administrativa. COMUNIQUESE.
(Exp, No [...])

f)Análisis del principio de Proporcionalidad Tributaria.

[DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN DIRECTA]⁶

DGT- 451- 08

San José, 01 de agosto de 2008

Señora

[...]San José

Estimada señora:

En atención a su consulta tributaria presentada en esta Dependencia el día 04 de junio de 2008, con fundamento en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y artículos 122 siguientes y concordantes del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, se le manifiesta lo siguiente:

I.- ANTECEDENTES

Manifiesta que, I[...] surgió de la fusión de las entonces [...] S.A. (hoy [...]) y [...]S.A. (hoy [...]).

Que previo a la fusión que dio origen a [...], [...] S.A., a través de su subsidiaria Fiduciaria de Ahorro [...], había incursionado en el mercado de planes de ahorro a largo plazo y de pensiones complementarias, previo a la promulgación de la Ley de Protección al Trabajador, No. 7983 de 16 de febrero de 2000 (LPT), por lo que, desde la década de los noventa maneja ahorros a largo plazo con miras a ser el fondo de una pensión, a través de contratos de fideicomiso primero, y posteriormente, con la promulgación de la Ley del Régimen Privado de Pensiones Complementarias y Reformas de la Ley Reguladora del Mercado de Valores y del Código de Comercio, No. 7523 de 7 de julio de 1995, suscribió contratos al amparo de esa ley. Lo mismo sucedió con Corporación [...] que había incursionado en el mercado de ahorros provisionales a través de la figura de fideicomiso, creando posteriormente su propia operadora de pensiones al amparo de la Ley 7523.

Por lo anterior, cuando su representada inició operaciones, mantuvo clientes de las referidas entidades, que en gran parte son sus clientes actuales, los cuales habían suscrito contratos de fideicomiso de inversiones con vista en administrar fondos de pensiones autorregulados, regidos por la legislación mercantil (fideicomisos) y también contratos de fondos voluntarios de pensiones complementarias suscritos al amparo de la Ley No. 7523.

Que en su condición de operadora de pensiones, mantiene bajo su administración planes voluntarios, razón por la que su representada funge como agente de retención de los beneficios fiscales recibidos por sus clientes, y que se deben liquidar con motivo de los retiros anticipados que ellos realizan de esas cuentas, debiendo cumplir [...] con una serie de obligaciones fiscales que derivan de la aplicación de la ley.

Indica que, en el Decreto Ejecutivo No. 34474 de 5 de marzo de 2008, publicado en el Diario Oficial La Gaceta No. 82 de 29 de abril pasado (en lo sucesivo Decreto No. 34474), más de ocho años después de su entrada en vigencia, se reglamentaron los artículos 71 al 73 de la Ley de Protección al Trabajador, No. 7983 de 16 de febrero de 2000 (en adelante LPT), en lo referente a la liquidación de los incentivos fiscales disfrutados al tramitarse retiros anticipados. Además de reglamentar otros artículos de otra Ley, la No. 7523, estableciendo así la obligación a cargo de [...], de llevar registros y de realizar cálculos separados según los fondos estén regidos por la Ley No. 7523 o por la LPT.

Considera que, dado que el Decreto No. 34474, aún no ha entrado en vigencia, los hechos y situaciones que se consultan no son pasados, debido a que, constituyen situaciones futuras que surgirán con la aplicación del citado Decreto, cuando éste entre en vigencia y por lo tanto, para[...] es de interés personal y directo sobre la aplicación del derecho a una situación actual.

II.- INTERPRETACION JURÍDICA TRIBUTARIA DE LA CONSULTANTE

1- Sobre la aplicación y vigencia de la Ley No. 7523

Para la consultante el Decreto No. 34474, parte de un supuesto que no es correcto, debido a que, simultáneamente toma como vigentes dos regímenes fiscales en materia de pensiones complementarias, por lo que divide sus regulaciones según se trate de contratos suscritos bajo la Ley No. 7523 o según la LPT - artículos: 6, 7, 10, 12, 18 Y 22 -. Reglamenta de una forma, la liquidación de los incentivos fiscales surgidos de la Ley No. 7523, y de otra aquéllos derivados de la LPT, considerando que de esta forma se reglamentan ambas Leyes.



Es del criterio que la Ley No. 7523, en cuanto al Régimen Privado de Pensiones Complementarias, fue derogada expresamente por la Ley No. 7983, y que desde febrero de 2000, con la promulgación de la LPT, las normas de la Ley No. 7523 que establecían incentivos fiscales y la forma de liquidarlos, fueron eliminadas del ordenamiento jurídico por el legislador desde hace más de ocho años.

Sobre la derogatoria expresa de la Ley No. 7523 expresa que, el artículo 90 inciso a) de la LPT, derogó expresamente los artículos 1 al 32 de la referida Ley, normas que contenían la parte sustantiva del régimen privado de pensiones complementarias. Los artículos del 33 al 45 son los que se mantienen vigentes y regulan lo referente a la Superintendencia de Pensiones (SUPEN).

Agrega que, la LPT no contempló norma transitoria que haya diferido de alguna forma la aplicación en el tiempo de la Ley No. 7523. La derogatoria de la parte sustantiva de la referida Ley, en cuanto al régimen voluntario de pensiones fue categórica, por lo tanto, los artículos 24 y 25 de la Ley No. 7523 no existen en el ordenamiento jurídico costarricense desde el 18 de febrero de 2000, fecha en que empezó a regir la LPT; sin embargo, el Decreto No. 34474 los reglamenta. Que las normas citadas fueron derogadas expresamente por ley, por lo que no pueden surtir efecto alguno, siendo ese el principio general contemplado en el artículo 8 del Código Civil -el que procede a transcribir- estimando que es imposible desde todo punto de vista jurídico que se reglamenten.

Expresa que, lo único que establece la LPT en su artículo 76 y su transitorio XV es el reconocimiento de la vigencia de las cláusulas contractuales de los convenios hechos al amparo de la Ley No. 7523 y de los contratos de fideicomiso, por lo que no puede interpretarse que por existir el acuerdo de las partes se reviva la norma legal derogada. Por lo tanto, los particulares no pueden por un acuerdo hacer que su relación contractual se rija por una norma ya derogada, puesto que el legislador lo único que reconoce como vigentes son las cláusulas contractuales pactadas y la antigüedad.

Señala que, la vigencia de la LPT sobre la Ley No. 7523 derogada, fue analizada por la Procuraduría General de la República en diferentes pronunciamientos, entre ellos por la consulta formulada por la Superintendencia, respecto de la aplicación del artículo 73 de la LPT a los retiros anticipados del Fondo de Garantía Notarial, establecido por el artículo 9 de la Ley No. 7764 de 22 de mayo de 1998 (Código Notarial), sobre cuál era el régimen a aplicar a la devolución de los aportes acumulados por los notarios públicos, ya que el Código Notarial remitía la regulación de dicho Fondo a la Ley No. 7523, que no permitía retiros antes del vencimiento de los cinco años.

Indica que al respecto la Superintendencia consideró que, con la derogatoria de la Ley No. 7523, los aportes realizados al Fondo de Garantía de los Notarios, no podían ser retirados sino hasta que se cumplieran con los presupuestos de la LPT, que son distintos a los de la Ley No. 7523, y que por su parte la Procuraduría General de la República confirmó - mediante OJ-I07-2001 de 10 de agosto de 2001- la posición de la Superintendencia, en el sentido de que la LPT aplicaba respecto de los retiros anticipados del Fondo de Garantía Notarial, para el límite de los sesenta y seis meses y no los sesenta meses de la Ley No. 7523, por no ser aplicables las condiciones de la Ley No. 7523, aunque el Código Notarial había remitido expresamente a esa normativa, por estar dicha Ley derogada.

Aclara que, la opinión citada fue emitida como un dictamen no vinculante, pero a través del Oficio No. C-477-2006 de 12 noviembre de 2006, se reconsideró la naturaleza de este criterio, junto con otras muchas opiniones no vinculantes que en materia notarial había emitido la PGR, estableciéndolas así como vinculantes y por ello, prevalecen sobre la posición sostenida por la Dirección Nacional de Notariado.

Menciona que, en su dictamen vinculante No. C-003-2005 de 12 de enero de 2005, la Procuraduría General de la República analizó la vigencia de las exoneraciones al amparo del artículo 72 de la LPT. Se trataba de determinar la nulidad de una resolución emitida por la Administración Tributaria, que había manifestado que un fondo que no era administrado por una operadora de pensiones complementarias, pero que estaba regulado por la SUPEN (Fondo de Ahorros y Garantía -Instituto Costarricense de Electricidad), gozaba de la exención prevista en el artículo 72 de la LPT. Indica que, el tema es relevante, porque a contrario sensu, se debe concluir que sólo las operadoras de pensiones complementarias podían administrar fondos con las exoneraciones fiscales que reconoce el artículo 72 de la LPT. Este criterio fue confirmado por el C-103-2005 de 7 de marzo de ese mismo año.

Manifiesta que, lo relevante de estos últimos dictámenes está en el reconocimiento que la Procuraduría General de la República le ha dado a los fondos administrados al amparo de la LPT por una operadora de pensiones complementarias como lo es [...], debido a que, se trata de la vigencia de determinadas reglas aplicables a los fondos de aporte voluntario que [...] administra, derivadas de la LPT, puesto que la única ley vigente es la No. 7983.

Entra a conocer las normas de la LPT que contemplan lo referente a los regímenes anteriores, que para la consultante son las que originan la confusión del Decreto No. 34474, al contener normas reglamentarias respecto de la Ley No. 7523, e indica que las normas que analizará una es sustantiva y la otra una norma transitoria, procediendo a citar textualmente el artículo 76 y el "Transitorio XV", de la LPT.

Menciona que, de las normas citadas se puede destacar que la voluntad del legislador fue en el sentido de que, a los contratos de fideicomiso y a los planes voluntarios acordados al amparo de la Ley No. 7523, se les respetaran las condiciones acordadas y la antigüedad acumulada.

Por lo anterior, considera que la "supervivencia contractual" que la LPT reconoce, se refiere a dos aspectos. En primer término, el legislador ordena que a los contratos previos a la LPT, se les respete las condiciones convenidas por las partes, mandato que no se puede interpretar como una forma de extender la vigencia de la Ley No. 7523, a través de contratos privados suscritos al amparo de ella, debido a que, un contrato no puede prevalecer sobre una ley. Estima que, lo que se debe interpretar de lo que significa respetar "las condiciones convenidas", respecto de los contratos acordados previo a la LPT debe ser en el sentido de que lo que rige es todo aquello que no se oponga a la ley actual vigente -LPT-, y debe ser así, porque un acuerdo entre las partes no puede prevalecer sobre las normas de orden público posteriores promulgadas en la referida Ley, por lo tanto, si el legislador derogó la Ley No. 7523, un contrato privado no puede revivir su vigencia. A contrario sensu, el legislador ordenó la prevalencia de la LPT y modificó en lo que correspondía, aquellos aspectos contractuales que habían estado regulados por las normas anteriores a la LPT, resaltando que la ley vigente en materia de pensiones complementarias desde febrero de 2000 es únicamente la LPT.

Como segundo aspecto considera que, la LPT reconoce la antigüedad de los convenios previos a su promulgación, y con el transitorio citado lo que se crea es la ficción jurídica de reconocer que los contratos previos al 18 de febrero de 2000 serán considerados como hechos al amparo de la LPT, como si esas normas hubieran estado vigentes cuando esos contratos se suscribieron, por lo que al reconocer la antigüedad acumulada de los contratos, el legislador admite implícitamente que los mismos están regulados por la LPT, a partir de su promulgación. La antigüedad es relevante, porque la LPT establece entre otras cosas, el límite de sesenta y seis (66) meses de cotizaciones para permitir los retiros anticipados y al menos un año de vigencia del contrato en el caso de contratos individuales - esto último refiriéndose al artículo 18 LPT-.

Señala que, a las operadoras les está prohibido por ley administrar fondos que no estén regulados por la LPT, por lo que todos los contratos de ahorro voluntario, independientemente de la fecha de su suscripción, están regulados por la LPT, y que todos los fondos que anteriormente estaban regulados por la Ley No. 7523, dejaron de estar sujetos a ella, porque esa ley se derogó, y se sometieron a partir de entonces a las regulaciones de la LPT, de ahí, que admitir que aún existen fondos e incentivos fiscales, regulados por la Ley No. 7523 es un imposible jurídico.

Considera que, contrariamente a lo que establece la LPT, el Decreto No. 34474, no solamente reconoce que es posible que [...] administre fondos regidos por una ley distinta a la LPT y derogada, sino que, obliga a [...] a aplicar hoy una norma legal derogada, estimando que, es improcedente desde todo punto de vista legal, que se asuma que todavía existen recursos regidos por la Ley No. 7523, y también que [...] deba realizar cálculos y retenciones con base en normas legales derogadas.

Que el legislador previó que todos los recursos que administraran las operadoras de pensiones complementarias en los planes voluntarios, estuvieran regulados por la LPT, independientemente de que fueran aportados antes o después de ésta, de tal forma, que las inversiones de los fondos voluntarios, incluso aquéllas realizadas con recursos aportados voluntariamente antes de la LPT, gozan de los beneficios fiscales del artículo 72 de la LPT, así como todos los afiliados voluntarios pueden disfrutar de los derechos previstos en el artículo 71 de ese cuerpo normativo. Como se observa, la LPT rige en toda su dimensión, tanto en cuanto a los beneficios que concede como con respecto a los límites que impone, para todos los fondos de pensiones voluntarios, independientemente de la fecha en que el afiliado inició sus aportes.

Manifiesta que, diferente sería la situación si su representada debiera de aplicar respecto a los contratos suscritos antes de febrero 2000, alguna cláusula contractual que podría estar vigente, por no ser contraria a lo que establece la LPT; es decir, las condiciones contractuales anteriores a la LPT, en todo lo que la LPT no se le oponga estarían vigentes y deben respetarse; pero si son condiciones contractuales surgidas por disposición de la Ley No. 7523 hoy derogada, y que fueron sustituidas por las regulaciones de la LPT, no prevalecen por encima de ésta. Por lo tanto, en materia fiscal la LPT es la que rige, sin estar afecta a los acuerdos entre particulares.

Estima que, las reglas sobre las cuales se convino una transacción, no pueden mantenerse aunque luego sean modificadas o incluso derogadas por la ley, transcribiendo en ese sentido, parte del Voto No. 2765-97 de las 15:03 horas de 20 de mayo de 1997 de la Sala Constitucional. Asimismo, referente a materia tributaria, el Voto No. 04844-1999 de las 16:18 horas del 22 de junio de 1999, de la Sala Cuarta de la Corte Suprema de Justicia.

Además, se refiere a los casos en que existen situaciones jurídicas consolidadas, que implican el derecho a un tratamiento especial respecto del cual ya se concretaron los efectos jurídicos a favor del beneficiario de dicho régimen, y que corresponden al principio constitucional que establece el artículo 34 de la Carta Magna, citando al respecto lo dispuesto en el artículo citado, y parte del Voto No. 04844, precitado.

Expone ejemplos, en los que la Sala Constitucional ha resuelto que se deben mantener los beneficios o derechos adquiridos bajo la vigencia de una ley, que posteriormente es derogada -el caso de importadores de vehículos y las empresas acogidas al régimen especial de la vigencia de los diez años de la Ley de Incentivos a la Producción Industrial-.

Por lo anterior, entra a analizar si los afiliados que habían suscrito contratos al amparo de la Ley No. 7523 habían consolidado alguna situación jurídica a su favor que fuera afectada negativamente por la promulgación de la LPT, indicando al respecto que, de existir afiliaciones que se dieron inmediatamente con la promulgación de la Ley No. 7523, el período de los cinco años que



establecía el artículo 24 de esa misma Ley, para el retiro anticipado de los fondos, su maduración se daría hasta en agosto del 2000, cuando ya estaba vigente la LPT y se había derogado la Ley No. 7523, considerando por lo tanto, que la Ley No. 7523, no estuvo vigente siquiera los cinco años necesarios para que alguien hubiera podido consolidar eventualmente algún derecho para hacer un retiro anticipado bajo las reglas que esa Ley preveía, de ahí que, no se puede alegar que existiera alguna persona con un derecho consolidado, para realizar retiros, porque a la fecha en que empezó a regir la LPT, nadie podía estar en la capacidad de exigir ese derecho subjetivo al amparo de la Ley No.7523, que ya había sido derogada; considerando que, con la promulgación de la LPT no se vulnera derecho jurídico alguno surgido al amparo de la Ley No. 7523.

Considera que, la situación jurídica de los clientes con planes voluntarios de pensiones de la Ley No. 7523, se consolida de conformidad con el artículo 73 de la LPT, que es la única norma legal vigente, y en forma subsidiaria, por las cláusulas contractuales en todo lo no regulado por dicha ley, lo cual es aplicable tanto para los contratos firmados antes de la LPT, como para aquellos suscritos posteriormente, ya que para todos es aplicable la LPT. Que para los contratos suscritos antes de la entrada en vigencia de la LPT se les reconoce su antigüedad, por lo que para calcular el porcentaje de los incentivos por liquidar en caso de retiros anticipados, se computa el número de cotizaciones hechas antes de la LPT.

Reitera que, el respeto de las cláusulas contractuales de los convenios, previamente suscritos a la promulgación de la LPT, no pueden prevalecer por encima de la ley, porque a partir de la promulgación de la LPT, todos los fondos de pensiones gozan de los incentivos previstos en el artículo 72 de la LPT. Indica que, el legislador estableció mecanismos tendientes a desestimular, el retiro anticipado de los fondos. Ciertamente se trata de aportes que en forma voluntaria los afiliados han hecho, pero en la medida en que han disfrutado de un tratamiento fiscal de beneficio y bajo reglas especiales de supervisión, el legislador consideró indispensable limitar su libre disponibilidad, fijando así el mecanismo de liquidación de los incentivos fiscales que directa e indirectamente hayan disfrutado los afiliados, y disponiendo límites de edad y de número mínimo de cotizaciones para autorizar la devolución anticipada de los aportes.

Concluye en cuanto a la Ley No. 7523, que la LPT es la que rige en relación con todos los fondos voluntarios que administra su representada, independientemente de si algunos de sus afiliados hubieran iniciado sus aportes, al amparo de los regímenes anteriores a la LPT, sea, antes del 18 de febrero de 2000.

Asimismo manifiesta, que los aportes hechos en el pasado, por los clientes de [...] en sus fondos voluntarios de pensiones complementarias, con base en contratos suscritos al amparo de la Ley No. 7523 o incluso, a la luz de la legislación común, son actualmente regulados exclusivamente por la LPT. No obstante, dichos afiliados tienen el derecho a que se les reconozcan residualmente todas las condiciones derivadas de sus contratos suscritos previos a la LPT, en todo lo que dichos convenios no se le opongan a la LPT, así como, que se les reconozca como antigüedad para efectos de la LPT, el período acumulado antes de esta ley; pero lo anterior no significa que la Ley No. 7523 pueda surtir efecto alguno en la actualidad.

La aplicación de la LPT respecto de los planes voluntarios de pensiones que se hayan suscrito al amparo de la Ley No. 7523, no vulnera ninguna situación jurídica consolidada ni supone la aplicación retroactiva de la ley en perjuicio, porque cuando se inicia la vigencia de la LPT ningún afiliado había consolidado derecho alguno para hacer retiros anticipados al amparo de la ley anterior.

Las retenciones únicas previstas en el artículo 24 de la Ley No. 7523, no son aplicables en la actualidad, porque el legislador expresamente derogó dicho artículo, y estableció como regla en su

lugar la prevista en el artículo 73 de la LPT. El respeto de las condiciones contractuales previstas en la LPT, no significa que la Ley No. 7523 aún pueda surtir efectos.

Los afiliados con contratos de aporte voluntario suscritos antes de la LPT, están sujetos al régimen establecido en esta Ley, tanto para los beneficios que otorga, como para los límites que dicha normativa establece para los retiros anticipados. La LPT no hace ninguna distinción entre los afiliados que se incorporaron al régimen antes o después de su promulgación. Por el contrario, el legislador derogó la parte sustantiva de la Ley No. 7523 y emitió nuevas reglas, que rigen por igual para todos.

Que por todas las anteriores consideraciones, la opinión jurídica tributaria de [...] es que los artículos 6 inciso a), 7 inciso a), 10 y 12 del Decreto no son aplicables a ella, por lo que solicita a esta Dirección General confirmar la indicada interpretación.

2- Sobre el monto máximo de las deducciones

Manifiesta que, el artículo 2 del Decreto No. 34474, es ilegal y contrario al principio del devengo que se sigue en materia tributaria, debido a que, permite la acumulación de los aportes hechos en meses anteriores, para establecer el límite del diez por ciento (10 %), que puede deducir para la determinación de la base imponible de impuesto sobre la renta por trabajo personal dependiente, cuando la ley establece el límite máximo de deducción con respecto al ingreso mensual.

Considera que, la Administración Pública no está facultada para interpretar una norma legal más allá de su literalidad, y que el artículo 73 señala que el límite del diez por ciento (10%) es respecto del ingreso bruto mensual del trabajador en relación con los aportes que corresponden precisamente al período en que el trabajador devengó esa renta; sin embargo, en el Decreto No. 34474 se interpreta que, el límite del diez por ciento (10%) se aplica respecto de todos los aportes, devengados o no en ese mes, permitiéndose con esto que el contribuyente erosione la base imponible del impuesto sobre la renta, por esa razón considera que, el artículo 2 del Decreto No. 34474, es ilegal en cuanto se excede de las normas legales que reglamenta.

Que en virtud de lo anterior, el artículo 2 del Decreto No. 34474 está viciado de nulidad absoluta conforme con lo dispuesto en los artículos 165, 166 y concordantes de la Ley General de la Administración Pública, No. 6227 de 2 de mayo de 1978 y sus reformas, y no puede surtir efecto jurídico alguno, considerando por lo tanto que[...] debería estar exenta de su acatamiento.

3- Sobre la definición de “retiro anticipado” al amparo de la LPT

La consultante indica que, el inciso b) del artículo 6 del Decreto No. 34474, define el concepto de “retiro anticipado”, estimando que éste significado es determinante, porque de él dependerá la aplicación del procedimiento de liquidación de los incentivos disfrutados a cargo de [...] para sus clientes de planes voluntarios de pensiones.

Procede a transcribir el inciso b) citado, manifestando al respecto que, existe inconsistencia entre la LPT y el Decreto No. 34474, debido a que, el requisito de haber aportado al menos sesenta y seis (66) cuotas mensuales para permitir un retiro anticipado no se ajusta a la Ley, porque lo que ésta establece es haber cotizado durante al menos sesenta y seis meses. Además indica que, la tabla que muestra el artículo 73 de la LPT, en la columna de en medio señala que el número mínimo de cotizaciones es “menos de 66”, lo que significa que, permite que haya un retiro anticipado con menos de sesenta y seis (66) cotizaciones, por lo que la LPT lo que prevé en estos casos es que el afiliado debe de devolver el cien por ciento (100%) de los incentivos fiscales.

Que la definición de "retiro anticipado" que establece el Decreto No. 34474, no permite que una persona que no haya aportado al menos sesenta y seis (66) cuotas, pueda realizar un retiro anticipado, aunque haya cotizado durante sesenta y seis (66) meses y tenga menos de cincuenta y siete (57) años. Indica que la Ley sí lo autoriza, pero el referido Decreto no, considerando que la definición del Decreto No. 34474 no surge de la Ley, y la Administración no lo puede impedir legítimamente con el Reglamento. Que por esa razón su representada, en las liquidaciones de incentivos recibidos que debe hacer a sus clientes de fondos voluntarios de pensiones, la definición de "retiro anticipado" que aplicará será la que surge de la LPT y no del Decreto No. 34474.

Que por lo tanto, [...] interpreta que al exceder la Administración Pública los límites legales, la definición de "retiro anticipado" contemplado en el Decreto No. 34474 no es aplicable, y que deberá ajustarse a la definición que surge únicamente de la LPT. Solicita a esta Administración Tributaria confirmar la interpretación de la aplicación de derecho a la situación de hecho concreta y actual planteada.

4- Sobre el principio de proporcionalidad

Expone que, fue acertado que el Decreto No. 34474, aplicara el principio tributario de proporcionalidad como el criterio para liquidar los incentivos disfrutados por los afiliados en el régimen voluntario cuando realicen un retiro anticipado; sin embargo, no establece si la proporcionalidad debe entenderse en relación con el tiempo o en relación con el volumen de fondos, o la combinación de ambas variables y en qué forma debe ser calculada para su aplicación. El Decreto se limita a mencionar que la liquidación se debe hacer aplicando el principio tributario de "proporcionalidad", pero no especifica la forma en que dicho criterio se debe llevar a la práctica para los cálculos que en el caso de [...] como operadora de pensiones deba realizar.

Al respecto cita textualmente los artículos 24, 11 y 21 inciso e) del Decreto No. 34474, e indica que, la redacción del artículo 24 del citado Decreto sugiere que el porcentaje que represente el monto del retiro respecto de la totalidad del fondo, se debe aplicar al monto total de la exención, y que de esa misma forma lo establece el artículo 11 mencionado.

Que por su parte el artículo 21 precitado, dispone que su representada como operadora de pensiones, debe calcular la proporción que representan los incentivos disfrutados respecto del retiro anticipado, de lo que interpreta que el retiro anticipado se debe dividir entre las exenciones fiscales, para obtener el porcentaje que debe aplicárseles a éstas.

Señala que, para [...] es muy importante definir la situación expuesta, pues por las variaciones que muestran no se sabe si se trata de dos fórmulas para diferentes propósitos, o de una sola fórmula, que debe así interpretarse. Agrega que, no obstante ninguna de las fórmulas considera que los beneficios sobre los aportes son distintos a los beneficios fiscales sobre los rendimientos, y que la fórmula debe contemplar el monto que el afiliado desea retirar anticipadamente, así como cuál es la porción que corresponde al principal (aportes) y cuál a intereses (rendimientos), de tal modo, que la proporcionalidad con respecto a los beneficios fiscales recibidos y por devolver, se aplicaría en relación con la porción que corresponde a los aportes realizados únicamente. En opinión de su representada, ésta es la fórmula que corresponde aplicar, por lo que solicita mediante la presente consulta tributaria, que se confirme que la interpretación antes descrita es la que procede aplicar.

Por lo anterior, especifica que el procedimiento a seguir sería el siguiente: 1- Que del monto a retirar por parte del afiliado, se debe determinar cuánto corresponde a retiro por aportes y cuánto a rendimientos, y que a esto se le denominaría retiro de aportes. 2- Que la proporción se calcula según la relación existente de aporte y rendimientos que tenga el afiliado en su cuenta individual un

día antes de realizar el retiro. 3- Que la fórmula a utilizar sería: Retiro de aportes/Total de exenciones = % de exenciones por devolver.

5- Sobre la tarifa de impuesto sobre la renta aplicable

Que el subinciso 8 del inciso b) del artículo 16 del Decreto No. 34474 señala que, respecto a las ganancias de capital y diferencias cambiarias, debe retenerse el porcentaje especificado en los incisos a) y b) del artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), según corresponda, sin embargo, esos incisos se refieren a las tarifas del impuesto sobre las utilidades aplicables a las empresas, incluyendo a las pequeñas y medianas empresas, procediendo a citar lo dispuesto en ellos.

Indica que, el inciso c) del artículo 15 de la LISR, es en el que se mencionan las tarifas aplicables a las personas físicas con actividades lucrativas, y que deberían ser las tarifas aplicables respecto de los incentivos disfrutados por los afiliados en cuanto a las ganancias de capital y diferencias cambiarias, transcribiendo el referido inciso.

Que por lo anterior el Decreto No. 34474, impone las tarifas del impuesto que son aplicables a empresas, a las personas físicas, facultad que sólo le corresponde al Poder Ejecutivo, ya que únicamente la ley puede imponer tributos incluyendo las alícuotas respectivas.

Que la Ley del Impuesto sobre la Renta, grava a las personas físicas con actividades lucrativas con tarifas distintas y con créditos fiscales que no están contemplados para las personas jurídicas. Que en el caso del afiliado cuando realiza un retiro anticipado de su fondo voluntario de pensiones, le corresponde pagar los incentivos que disfrutó durante el tiempo en que sus aportes y rendimientos se mantuvieron en el respectivo fondo. Por eso, las tarifas con las cuales se deben calcular los impuestos de los afiliados, son las que le corresponden como personas físicas con actividades lucrativas, y no las tarifas de impuesto de las personas jurídicas. Sin embargo, el Decreto No. 34474, le impone una carga tributaria distinta a la que el legislador le impuso. Por lo anterior considera que, la referencia a los incisos a) y b) del artículo 15 de la LISR es ilegal, y en su lugar, el citado Decreto debió haber indicado simplemente el inciso c) de ese numeral.

Cita una serie de dificultades a la que se enfrentaría su representada para calcular el impuesto sobre las utilidades, que más que dificultades se torna imposible que el[...] realice la determinación sobre base cierta; y que en virtud de esa complejidad, lo más viable es que la determinación de la obligación tributaria se realice sobre base presunta, como lo permite el artículo 125 del CNPT, transcribiendo el citado artículo.

Que por tener la capacidad de determinar el monto a retener por beneficios fiscales disfrutados sobre base presunta, y por ser imposible para su representada determinar la tarifa final a aplicar a las personas físicas con actividades lucrativas sobre base cierta, por las rentas provenientes por ganancias de capital realizadas y diferenciales cambiarios, es del criterio de que ella está facultada para hacerlo sobre base presunta, determinando la tarifa estimada sobre esa base, por lo que solicita a esta Dirección General, se confirme esa interpretación del derecho a la situación de hecho concreta y actual que [...] enfrenta.

6- Sobre la imposibilidad de cumplimiento y su aplicación retroactiva

Expone que, la obligación impuesta en el artículo 16 inciso b) del Decreto No. 34474 -el cual transcribe- sólo puede tener efectos hacia el futuro, considera que no es procedente imputar responsabilidades a [...], en forma retroactiva en su perjuicio, respecto de deberes formales que

surgen de la promulgación del Decreto No. 34474, por lo que, se debe de interpretar que el Decreto citado, tiene efecto hacia el futuro y no desde el pasado, porque si a la ley no se le puede dar efecto retroactivo en perjuicio de los administrados, mucho menos se le puede dar ese mismo efecto a disposiciones administrativas reglamentarias, en las que se imponen deberes a su representada, de reconstruir sus registros contables de períodos ya transcurridos, transcribiendo en este sentido el artículo 34 de la Constitución Política.

Que al reglamentar más de ocho años después los artículos 71 a 73 de la LPT, evidencia la omisión del deber constitucional de reglamentar las leyes. Considera que, la Directriz DGT-003-2007, no era un acto administrativo válido para reglamentar la ley, y que el Decreto No. 34474, demuestra la dificultad de regular en forma adecuada una materia compleja y de múltiples implicaciones. Que bajo esas consideraciones, no es razonable ni procedente ahora trasladar las responsabilidades a [...], que debe asumirlas en forma repentina, y sin la debida consulta previa que ordena el artículo 361 de la Ley General de la Administración Pública, respecto de sus registros de períodos anteriores ya cerrados, e incluso muchos de ellos prescritos para ser fiscalizados, y que llevan consigo enormes cambios operacionales y en sus sistemas informáticos. Estima que, el plazo de dos meses otorgado por el Decreto No. 34474, para el inicio de su vigencia, es insuficiente y desproporcionado por el esfuerzo que requiere, para que tanto[...] como las demás operadoras cumplan con los requerimientos de registro separado de las rentas generadas por los rendimientos según su naturaleza.

en virtud de lo anterior, y en relación con la vigencia de las normas en el tiempo, la eficacia concreta y futura del Decreto No. 34474, en cuanto a la obligación de mantener registros contables con la separación que señala el inciso b) del artículo 16, es sólo hacia el futuro, y no respecto de períodos fiscales ya transcurridos, prescritos o no, por lo que solicita a esta Administración Tributaria confirmar lo indicado.

III.- PETITORIA

Solicita que, con vista en la situación de hecho personal y directa de [...], se confirme que la interpretación jurídico tributaria planteada, es la siguiente:

“a. La Ley No. 7523, en lo referente al régimen de pensiones complementarias, está derogada desde febrero de 2000. Por lo tanto, la liquidación de los incentivos fiscales que en su momento esa ley otorgó mientras estuvo vigente ya no es aplicable hoy. En su lugar, [...] debe retener los beneficios fiscales disfrutados por sus clientes que realicen retiros anticipados, todo de conformidad con los términos y estipulaciones de los artículos 71 al 73 de la LPT únicamente, sin distinguir de si son clientes con aportes hechos antes o después de la entrada en vigencia de la LPT.

b. Para establecer el monto máximo que un trabajador puede aplicar para erosionar la base imponible del impuesto sobre la renta por trabajo personal dependiente se debe computar los montos devengados mensualmente. Así, los montos recibidos por el trabajador pero no devengados en ese mes, no acumulan para establecer el monto máximo que se puede aplicar como beneficio fiscal, y así debe [...] proceder.

c. Para que un cliente de [...] realice un retiro anticipado a tenor de lo dispuesto en la Ley No. 7983, no es necesario que el cliente haya aportado al menos sesenta y seis (66) cuotas mensuales, sino que únicamente es indispensable que el cliente haya cotizado durante sesenta y seis (66) meses y tenga menos de cincuenta y siete (57) años. Dependiendo de estas variables, así se determinará el porcentaje de los beneficios a retener, de conformidad con la Tabla contenida en el artículo 73 de la LPT.

d. Para calcular la porción de los beneficios fiscales que [...] debe retener en los retiros anticipados que sus clientes realicen en sus fondos voluntarios de pensiones, se debe seguir con la siguiente fórmula. En primer término, es indispensable determinar del monto que el afiliado desea retirar anticipadamente, qué porción corresponde a aportes (capital) y qué porción corresponde a rendimientos (intereses). Esto por cuanto los beneficios de los rendimientos es diferente de los beneficios sobre los aportes. Luego el porcentaje de las exenciones fiscales por retener por [...] debe ser en proporción a lo ganado por el afiliado respecto de su monto de retiro del principal realizado.

Retiro anticipado de aportes = % Exenciones fiscales a devolver

Total de exenciones

e. Las tarifas de impuesto sobre la renta aplicable a los clientes de [...] con motivo de los retiros anticipados de sus respectivos fondos voluntarios por las rentas derivadas de ganancias de capital realizadas y diferenciales cambiarios realizadas, son aquellas aplicables a las personas físicas con actividades lucrativas previstas en el inciso c) del artículo 15 de la LISR, que contemplan un rango exento, y van desde 10%, 15%, 20% hasta el 25% según los tramos que anualmente la Dirección General de Tributación actualiza. Debido a que los hechos y circunstancias que implica hacer dicha determinación de la tarifa tributaria aplicable sobre base cierta, son imposibles, [...] está facultada para determinar la tarifa del impuesto retención a aplicar sobre base presunta.

e. Las tarifas de impuesto sobre la renta aplicables a los clientes de [...] con motivo de los retiros anticipados de sus respectivos fondos voluntarios por las rentas derivadas de ganancias de capital realizadas y diferenciales cambiarios realizados, son aquellas aplicables a las personas físicas con actividades lucrativas previstas en el inciso c) del artículo 15 de la LISR, que contemplan un rango exento, y van desde 10%, 15%, 20% hasta el 25% según los tramos que anualmente la Dirección General de Tributación actualiza. Debido a que los hechos y circunstancias que implica hacer dicha determinación de la tarifa tributaria aplicable sobre base cierta, son imposibles, [...] está facultada para determinar la tarifa del impuesto o retención a aplicar sobre base presunta.

f. La obligación de [...] de mantener registros contables históricos separando debidamente los aportes voluntarios hechos y los rendimientos generados por los fondos según el tipo de renta realizada y las tarifas que en cada caso corresponde aplicar para el cálculo de los beneficios disfrutados por retener con motivo de retiros anticipados, sólo tiene efecto hacia el futuro y no está obligada [...] a esa obligación respecto de ejercicios económicos concluidos, prescritos o no.”

IV.- CRITERIO DE ESTA DIRECCIÓN GENERAL

En relación con lo expuesto por su representada en el escrito de consulta, esta Dirección General procede a dar respuesta en los siguientes términos, en el mismo orden en que se presenta:

Petición a

Sobre este aspecto esta Dirección General le manifiesta que, efectivamente la Ley No. 7523, en lo referente al régimen de pensiones complementarias, está derogada desde febrero de 2000; sin embargo, no comparte lo manifestado por su representada, de que la liquidación de los incentivos fiscales disfrutados por sus clientes cuando realicen retiros anticipados, debe efectuarse de conformidad con los términos y estipulaciones de los artículos 71 al 73 de la LPT únicamente, sin

distinguir si son clientes con aportes hechos antes o después de la entrada en vigencia de la LPT.

Lo anterior en virtud de que, los artículos 10 y 22 puntos 1 y 2, del Decreto No. 34474, establecen que, para el cálculo de los incentivos a devolver al Estado, por los beneficios disfrutados al amparo de la Ley No. 7523, se procederá a calcular una suma equivalente al 6% sobre el retiro de los aportes realizados bajo la vigencia de la citada Ley.

El Decreto citado, lo que persigue es regular la devolución de los incentivos fiscales disfrutados por los afiliados, durante la permanencia de la Ley No. 7523, y los disfrutados bajo el amparo de la LPT. De ahí, que el criterio de esta Dirección General, es en el sentido de que si los afiliados que suscribieron contratos de planes de pensión complementaria al amparo de la Ley No. 7523, o aquellos cuyo traslado al Régimen Privado de Pensiones Complementarias haya sido autorizado por la Superintendencia de Pensiones al amparo de esa Ley, disfrutaron de los incentivos fiscales concedidos por la citada Ley, cuando decidan realizar retiros anticipados, deberán de devolver al Estado una suma equivalente al 6%, por los impuestos no pagados, sobre los aportes realizados por el afiliado al fondo de pensiones hasta la fecha que estuvo vigente el artículo 24 de la Ley 7523, que fue derogado por la LPT, y de esa forma lo dispone el artículo 10 precitado.

Lo anterior debe ser así, porque si cuando estuvo vigente el artículo 25 de la Ley 7523 -artículo también derogado- los afiliados gozaron de los beneficios que le otorgaba sobre el impuesto sobre la renta, en el momento en que soliciten retiros anticipados del fondo de pensiones, en el que se incluyen aportes que fueron hechos al amparo de la Ley 7523, el beneficio fiscal disfrutado sobre los indicados aportes deberá ser reintegrado al Estado conforme lo disponía el artículo 24 mencionado, sea aplicando el 6%, y de ninguna forma esto significa que el artículo 24 citado esté vigente y se esté reglamentando como lo afirma la consultante, sino que, de lo que se trata es de aplicar lo que rigió hasta el momento en que la Ley No. 7523, estuvo vigente.

Una vez que entró a regir la LPT, todos los contratos suscritos bajo la Ley No. 7523, pasaron a disfrutar de los beneficios fiscales que establece aquella, y por lo tanto, deben regirse bajo las disposiciones de la nueva normativa y las condiciones que la misma establece para los retiros anticipados.

En consecuencia, para los retiros anticipados que se soliciten actualmente, el monto de los incentivos fiscales disfrutados por devolver al Estado, deben calcularse contemplando tanto lo que establecía la Ley N° 7523, como con lo que dispone la LPT.

De la forma como su representada pretende que se lleve a cabo la liquidación de los incentivos disfrutados, conllevaría a cobrarle impuestos a los afiliados por beneficios que no disfrutaron, debido a que, la Ley No. 7523, no contemplaba incentivos fiscales sobre los rendimientos que generaban los fondos de pensiones, situación que acontece hasta que entró a regir la LPT.

En cuanto lo manifestado sobre el criterio emitido por la Procuraduría General de la República, mediante la Opinión Jurídica N° OJ-107-2001, del 10 de agosto de 2001, esta Dirección General le indica que, la situación analizada en la referida Opinión, es en cuanto al marco jurídico que le correspondía aplicar al fondo de garantía de los notarios públicos, propiamente sobre las condiciones y requisitos a cumplir para el retiro anticipado, concluyendo la Procuraduría General de la República “que el marco normativo a seguir para retiros anticipados del fondo de garantía de los notarios públicos, es el previsto en el numeral 73 de la Ley No. 7983, Ley de Protección al Trabajador; esto es, deberá de haberse cotizado un mínimo de 5 años 6 meses...”, aspecto que no pone en discusión este Despacho. En todo caso, el citado criterio es considerado por esta Administración para efecto jurisprudencial, no teniendo el carácter de vinculante para su acatamiento.



Además, se le aclara que el Dictamen C-477-2006, que también menciona en el escrito de consulta, versa sobre otro tema que es completamente ajeno a la materia en análisis, pues trata sobre la competencia de la Procuraduría General de la República para la emisión de criterios en materia de función notarial.

Por todo lo anterior, y respecto de la interpretación jurídica expuesta por su representada, este Despacho considera que, efectivamente el artículo 90 inciso a) derogó los artículos 1 al 32 de la Ley No. 7523, así como, que no se está dando una aplicación en el tiempo de la Ley No. 7523, como tampoco se le está dando una interpretación extensiva a la Ley No. 7523 al amparo del artículo 76 y del “Transitorio XV” de la LPT, y mucho menos se pretende que las condiciones contractuales prevalezcan sobre las que establece expresamente la LPT. Por último, el Decreto No. 34474 no da pie a interpretar que, las operadoras pueden administrar los fondos de pensiones a su cargo por una ley que no sea la LPT, por el hecho de que se considere como parte del cálculo de los incentivos a devolver el 6% que establecía el artículo 24 de la Ley No. 7523, ya que su aplicación es exclusivamente para determinar el impuesto sobre la renta dejado de pagar al Estado, por los aportes hechos al fondo de pensiones hasta la fecha en que estuvo vigente la citada Ley.

Además es importante señalar, que el Decreto No. 34474, forma parte de nuestro ordenamiento jurídico, por lo que en aplicación del principio de legalidad, establecido tanto en el artículo 11 de la Constitución Política, como en el artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública, la Administración sólo puede actuar sometida al ordenamiento jurídico, y únicamente podrá realizar aquellos actos que se encuentren autorizados por el mismo.

Asimismo, se debe tener presente que por respeto al “principio de inderogabilidad singular del reglamento”, que es regulado por el artículo 13 de la Ley General de la Administración Pública, esta Administración, no puede dejar de aplicar una norma que se ha integrado al ordenamiento jurídico, si no es derogándola, modificándola o suprimiéndola por los procedimientos legales correspondientes, por lo que no se puede derogar ni desaplicar para casos concretos.

Por consiguiente, no es posible avalar para los efectos señalados, el criterio de su representada, en cuanto a que los artículos 6 inciso a), 10 y 12 del Decreto No. 34474, no le son aplicables, así como, lo indicado en cuanto a que para la liquidación de los incentivos fiscales disfrutados por sus clientes cuando realicen retiros anticipados, debe efectuarse de conformidad con los términos y estipulaciones de los artículos 71 al 73 de la LPT únicamente, sin distinguir si son clientes con aportes hechos antes o después de la entrada en vigencia de la LPT.

Petición b

En relación con este punto, como su representada lo expone en el escrito de consulta -páginas 1 y 2- específicamente en el punto 5 de la página 2, se desprende que la consulta la presenta en su condición de operadora de pensiones, como agente de retención de los beneficios fiscales recibidos por sus clientes, y que en caso de retiro anticipado se deben de liquidar.

En vista de lo anterior, la solicitud hecha no puede calificarse como de las previstas en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, toda vez que, [...] en su función como operadora de pensiones no es la legitimada para consultar sobre el tema de la exención que le otorga el artículo 71, a los trabajadores en relación de dependencia y que se regula en el artículo 2 del Decreto No. 34474. En el “Capítulo I” que trata sobre la aplicación de la exención del artículo 71 citado, en su artículo 1°, le asigna las obligaciones pertinentes de la referida exención a los patronos y sus trabajadores, de ahí que los legitimados para plantear cualquier consulta al respecto

serían éstos, por tener un interés personal y directo sobre la aplicación de la exención que le concede la LPT. Al respecto, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en el párrafo primero del artículo 119, establece expresamente: “Quién tenga un interés personal y directo, puede consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. (...)”

No existiendo un interés personal y directo de [...], para acudir en este caso al procedimiento establecido en la norma de referencia, se debe entonces desestimar esta consulta, respecto a la pretensión de la consultante de enmarcarla dentro del procedimiento establecido en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

No obstante, por la trascendencia del tema para su representada como administradora de fondos voluntarios de pensiones, la consulta será conocida por parte de esta Dirección General como una consulta pura y simple.

Por lo anterior este Despacho procede a exponer lo siguiente:

De conformidad con el artículo 14 de la LPT, los empleadores podrán acordar con sus empleados, la aportación periódica o extraordinaria a las cuentas de pensión complementaria.

Por otra parte en el artículo 91 del “Reglamento sobre la Apertura y Funcionamiento de los Fondos de Pensiones, Capitalización Laboral y Ahorro Voluntario Previstos en la Ley de Protección al Trabajador”, aprobado por el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, en la Sesión 216-2001, Artículo 5, celebrada el 19 de marzo del 2001, publicado en La Gaceta N° 78, Alcance 30 del 24 de abril del 2001, establece la posibilidad para los afiliados al Régimen Voluntario de Pensiones Complementarias, de reponer los aportes de cuotas atrasadas durante un lapso de hasta dos años. Y en el artículo 92 dispone que, “En los casos en que los aportes de los afiliados a un plan del Régimen Voluntario de Pensiones Complementarias se efectúen con frecuencias diferentes a la mensual, se deberá equiparar la frecuencia de pago utilizada a la de un sistema de cotización mensual, en función del aporte mínimo mensual establecido como condición por cada una de las entidades autorizadas para optar por un plan de dicho Régimen. También procede esta disposición para el caso de retiros anticipados.”

Como puede observarse, la cuenta del fondo de pensión voluntario del afiliado, puede ser afectada por los aportes que realiza el afiliado mensualmente o en forma acumulada -cuando repone cuotas atrasadas- o bien cuando efectúa aportes no mensuales, los cuales deben distribuirse de tal forma, que se equiparen a cotizaciones mensuales, así como, por los aportes periódicos o extraordinarios que haya acordado con el patrono.

Ahora bien, el artículo 71 de la LPT, establece entre otras, la exención del impuesto sobre la renta sobre los aportes que realicen los patronos y trabajadores al Régimen Voluntario de Pensiones Complementarias, en un tanto que no podrá superar el 10% del ingreso bruto mensual del trabajador, o del 10% del ingreso bruto anual de las personas físicas con actividades lucrativas.

Por lo anterior, el artículo 2 del Decreto No. 34474, viene a ratificar lo dispuesto en el artículo 71 citado, al establecer un monto máximo para las deducciones, las que no podrán superar el diez por ciento (10%), del salario o el ingreso bruto del mes, por lo que para efectos del incentivo fiscal se debe contemplar en forma conjunta tanto los aportes mensuales que realiza el afiliado, como los aportes extraordinarios efectuados por el patrono, o bien si se trata de reposición de cuotas atrasadas, no se le permite al afiliado excederse del diez por ciento (10%) citado, lo que significa que, una vez que el afiliado reponga sus cuotas atrasadas, deberá de respetarse siempre el referido porcentaje, que representa el máximo permitido por la LPT.

En consecuencia, en el Decreto No. 34474, se está respetando lo dispuesto en la LPT, pues el monto máximo de deducción que permite, es un tanto que no supere el diez por ciento (10%) del ingreso bruto mensual del trabajador, razón por lo que no está viciado de nulidad como lo afirma su representada.

Respecto a lo indicado sobre el principio del devengo, se le manifiesta que, el impuesto sobre la renta por el trabajo personal dependiente, corresponde a un impuesto sobre la renta percibida, por lo que, el sistema contable aplicable es el del percibido, debido a que, el hecho generador del impuesto se da en el momento de la percepción de ingreso por parte del trabajador.

Petición c

Con respecto a los requisitos para acceder a un retiro anticipado, el artículo 73 de la LPT, establece lo referente a la devolución de los incentivos fiscales disfrutados por el afiliado, para cuando realice un retiro anticipado de los recursos acumulados en su cuenta de ahorro voluntario. La norma citada, excluye de la devolución de incentivos, a aquellos sujetos que se encuentren en las condiciones establecidas en el artículo 21 del mismo cuerpo normativo, a saber: que sean mayores de 57 años, que sufran de invalidez o enfermedad terminal -calificado por la C.C.S.S.-, o en caso de muerte. A su vez, establece que para que el afiliado pueda realizar un retiro anticipado de su cuenta de ahorro voluntario, deberá haber cotizado durante al menos sesenta y seis meses. Y para calcular el porcentaje a devolver, la norma establece una tabla que contiene los requisitos mínimos de edad y cotizaciones -mensuales- realizadas. Cada porcentaje de devolución tiene requisitos mínimos de edad y cotización, de no cumplirse algunos de esos requisitos, se utilizará el requisito cuyo porcentaje de devolución sea más alto.

Por su parte el inciso b) del artículo 6 del Decreto No. 34474, dispone que el retiro anticipado es aquel que el afiliado al Régimen Voluntario de Pensiones Complementarias realiza, siempre que haya cotizado durante al menos sesenta y seis meses y haya aportado el equivalente a sesenta y seis cuotas mensuales y tenga menos de 57 años.

De lo anterior se tiene, que tanto en la LPT como en el Decreto No. 34474, para acceder a los retiros anticipados se requiere que el afiliado haya cotizado durante al menos sesenta y seis meses, lo cual significa que debió haber aportado sesenta y seis cuotas mensuales, de lo cual no se observa la inconsistencia que la consultante apunta respecto a que el Decreto No. 34474 adiciona un requisito de más, puesto que lo que pretende es reafirmar el requisito de haberse cumplido con los sesenta y seis meses de cotizaciones -que es lo mismo que cuotas- que exige la LPT para el retiro anticipado.

Para calcular propiamente el porcentaje de los incentivos por devolver, se debe aplicar la tabla que muestra el artículo 73 citado, y el hecho que se señale en la columna del centro -que se refiere al número mínimo de cotizaciones- "menos de 66 ", no debe interpretarse -como lo hace su representada- que lo que permite es que se puedan realizar retiros anticipados antes de las sesenta y seis cotizaciones, puesto que el artículo precitado, establece expresamente en su párrafo primero que, se debe haber cotizado durante al menos sesenta y seis cotizaciones, no menos, sino que es el mínimo.

Por lo tanto, al estar el Decreto No. 34474, conforme con el artículo 73 de la LPT, en cuanto a que los requisitos que se deben cumplir para el retiro anticipado son; haber cotizado al menos durante sesenta y seis meses y contar con menos de 57 años, esta Dirección General es del criterio que cuando un cliente de[...] realice un retiro anticipado deberá de haber cotizado durante sesenta y

seis (66) meses y tener menos de cincuenta y siete (57) años, y dependiendo de estos requisitos se aplicará el porcentaje de los incentivos por devolver de conformidad con la tabla 1 contenida en el artículo 73 de cita.

Petición d

Referente al cálculo de los incentivos fiscales a devolver al Estado cuando se soliciten retiros anticipados, para un mejor entender es necesario conocer en conjunto las normas del Decreto No. 34474, relacionadas con este aspecto, teniéndose las siguientes:

“Artículo 10.—Devolución de incentivos en caso de contratos de planes de pensión suscritos bajo la Ley N° 7523. En el caso de los afiliados que suscribieron contratos de planes de pensión complementaria al amparo de la Ley del Régimen Privado de Pensiones Complementarias, N° 7523, del 7 de julio de 1995 o en aquellos cuyo traslado al régimen privado de pensiones complementarias haya sido autorizado por la SUPEN al amparo de esa ley y que deseen efectuar retiros anticipados, deberán devolver al Estado una suma equivalente al 6% sobre los aportes en proporción al retiro, por los impuestos no pagados, conforme lo establece el artículo 24 de la citada Ley, así como los beneficios fiscales indicados en la Ley 7983, tal como se detalla en el artículo siguiente.” (El subrayado no es del original)

“Artículo 11.—Devolución de incentivos en caso de contratos de planes de pensión suscritos bajo la Ley N° 7983. Todos los afiliados que hayan disfrutado de los incentivos fiscales creados por la Ley N° 7983, deberán cumplir con las regulaciones de esa ley en cuanto a la devolución de los beneficios fiscales, cuando soliciten retiros anticipados. En razón de lo anterior, se deben cuantificar los incentivos fiscales disfrutados, asociados a las exenciones establecidas en el artículo 72 de la Ley de Protección al Trabajador, así como los correspondientes al artículo 71 de la misma Ley, relacionados con las deducciones de la base imponible del impuesto sobre la renta, los cuales deberán ser devueltos en forma proporcional al retiro realizado.” (El subrayado no es del original)

“Artículo 21. — (...)

e) La operadora deberá remitir a la SUPEN dentro de un plazo máximo de diez días hábiles a partir de la fecha indicada en el inciso a) anterior, las copias de la solicitud de retiro, formulario D-407; la información sobre los aportes realizados en los contratos suscritos bajo la Ley N° 7523 y el monto de los incentivos fiscales disfrutados por el afiliado proporcionales al retiro anticipado solicitado, correspondientes a las exenciones indicadas en el artículo 72 de la Ley de Protección al Trabajador.” (El subrayado no es del original)

“Artículo 22.—Contratos de planes de pensión complementaria suscritos al amparo de la Ley del Régimen Privado de Pensiones Complementarias, Ley N° 7523.

1. Contratos suscritos bajo la Ley N° 7523 vigentes a la fecha, en los que no se ha dado libre transferencia: la SUPEN calculará una suma equivalente al 6% sobre el retiro de los aportes realizados, y la operadora informará a la SUPEN de los incentivos fiscales que hubiere gozado el afiliado sobre los rendimientos del fondo bajo la Ley N° 7983, a partir del 18 de febrero del 2000, determinados conforme lo establece el artículo 24 del presente decreto. Ambas sumas serán totalizadas por la SUPEN para la liquidación del monto que la operadora deberá deducir de la

cuenta del afiliado y para el cálculo del monto de los beneficios finales que le corresponde recibir a este.

2. Contratos suscritos bajo la Ley N° 7523 en los que se efectuó libre transferencia a partir de la vigencia de la Ley 7983: la SUPEN calculará una suma equivalente al 6% sobre el retiro de los aportes realizados al 17 de febrero del 2000 y la operadora informará a la SUPEN de los incentivos fiscales sobre los rendimientos del fondo bajo la Ley 7983 a partir el (sic) 18 de febrero del 2000, determinados conforme lo establece el artículo 24 del presente decreto. La Administración Tributaria informará a la SUPEN sobre la liquidación de incentivos fiscales correspondientes al saldo acumulado al mes anterior a la fecha de la solicitud, para los aportes realizados a partir del 18 de febrero del 2000. La SUPEN totalizará los montos indicados para la liquidación del monto que la operadora deberá deducir de la cuenta del afiliado y para el cálculo del monto de los beneficios finales que le corresponde recibir a este". (El subrayado no es del original)

" Artículo 23.—Contratos de planes de pensión complementaria suscritos al amparo de la Ley de Protección al Trabajador N° 7983. Los órganos actuantes de la Administración Tributaria cuantificarán el monto de los beneficios fiscales disfrutados por los afiliados a partir del 18 de febrero del 2000 o de la fecha de inicio del contrato si es posterior y hasta el mes anterior a la fecha de presentación de la solicitud. Para tal efecto, procederá a efectuar una liquidación de los incentivos fiscales en relación al monto del retiro, que notificará a la SUPEN e informará de esta remisión por medios electrónicos a las operadoras." (El subrayado no es del original)

"Artículo 24.—Cálculo del beneficio fiscal del artículo 72 de la Ley N° 7983. Para efectos del cálculo del beneficio fiscal establecido en el artículo 72 de la Ley N° 7983 disfrutado por el afiliado, la operadora deberá aplicar la proporcionalidad del retiro con respecto a la totalidad del fondo, al monto total de la exención del impuesto sobre la renta del fondo." (El subrayado no es del original)

La normativa citada, regula tanto la devolución de los incentivos fiscales relacionados con los aportes efectuados al fondo de pensión, como los concernientes a los rendimientos. En cuanto a los aportes se refiere, los artículos 10, 11 y 23, disponen que, la devolución de los incentivos fiscales debe ser proporcional al retiro realizado. Asimismo, para la devolución de los incentivos disfrutados sobre los rendimientos - artículo 72 LPT- el mismo artículo 11 citado y el inciso e) del artículo 21, establecen también que debe ser proporcional al retiro anticipado solicitado, y de forma más específica el artículo 24, dispone que para el cálculo del incentivo fiscal a devolver, se debe aplicar la proporcionalidad del retiro con respecto a la totalidad del fondo, al monto total de la exención disfrutada.

En consecuencia, las normas citadas lo que pretenden es que los incentivos a devolver al Estado, estén acordes con el retiro anticipado solicitado, para lograr esto se debe establecer la relación entre el monto del retiro anticipado solicitado, con respecto a la totalidad del fondo, el porcentaje resultante será aplicado al monto total de la exención disfrutada por el afiliado, sobre los rendimientos y los aportes.

En ese mismo sentido se pronunció la División de Gestión de esta Dirección General de Tributación, mediante la Directriz DG-012-08, de fecha 4 de julio de 2008, la cual se emitió con el objeto de proveer de una guía uniforme a las áreas encargadas de atender las solicitudes de retiros anticipados y para resolver las respectivas consultas que planteen los afiliados, así como para que la Administración Tributaria brinde la información correspondiente a las entidades involucradas.

Propiamente sobre el incentivo fiscal por devolver al Estado la referida Directriz indica que, será el monto que corresponde de aplicar al total de los incentivos fiscales, la proporción resultante de dividir el monto del retiro que se está solicitando entre el saldo acumulado en la cuenta del afiliado

al último día del mes anterior a la solicitud.

Por consiguiente, la forma en que se expuso, es como debe calcularse el incentivo a devolver al Estado, pues es como lo contempla el Decreto No. 34474, por lo que esta Dirección General no puede acceder a la petición de su representada, por respeto al principio de legalidad, establecido tanto en el artículo 11 de la Constitución Política, como en el artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública y al “principio de inderogabilidad singular del reglamento”, regulado en el artículo 13 de la Ley General de la Administración Pública.

Petición e

En cuanto a las tarifas de impuesto sobre la renta aplicables a los clientes de[...] con motivo de los retiros anticipados de sus respectivos fondos voluntarios por las rentas derivadas de ganancias de capital realizadas y diferenciales cambiarios efectuados, señala la consultante que son aplicables las que corresponden a las personas físicas con actividades lucrativas previstas en el inciso c) del artículo 15 de la LISR, que contemplan un rango exento, y van desde 10%, 15%, 20% hasta el 25% según los tramos que anualmente esta Dirección General actualiza y no las de los incisos a) y b) de ese mismo artículo como lo establece el Decreto No. 34474, porque se refieren a las tarifas del impuesto sobre las utilidades aplicables a las empresas. Al respecto, este Despacho le manifiesta lo siguiente:

El Decreto No. 34474, efectivamente establece las tarifas contenidas en los incisos a) y b) del artículo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y es de esa forma por las siguientes razones:

Esta Dirección General mediante el Oficio N° 1306-07, de fecha 09 de octubre de 2007, analizó la forma en que el afiliado al fondo de pensiones obtiene las rentas producto de las ganancias de capital y los demás beneficios sujetos al impuesto sobre las utilidades, así como, quién realiza de hecho la actividad habitual y cuál es la tarifa que debe aplicarse al momento en que sea exigible su devolución.

En cuanto a los ingresos por ganancias de capital y otros beneficios afectos al impuesto sobre las utilidades que percibe al final el afiliado, se concluyó en el referido oficio que se generan cuando los fondos de pensiones, enajenan títulos valores o acciones, con el único fin de lucrar -es decir que no es circunstancial- bajo este supuesto los ingresos que se perciban serían propios de una actividad lucrativa.

Sobre el sujeto que realiza la actividad habitual en la compra venta de títulos, en el oficio citado se externó lo siguiente:

“...El artículo 52 de la LPT, dispone en su primer párrafo, en lo que interesa, lo siguiente:

“ARTÍCULO 52. Naturaleza jurídica y propiedad

Los fondos administrados por las operadoras u organizaciones sociales constituyen patrimonios autónomos, propiedad de los afiliados y son distintos del patrimonio de la entidad autorizada. Cada afiliado al plan respectivo es copropietario del fondo según su parte alícuota.”

De acuerdo con esta disposición, los fondos son patrimonios autónomos, separados del patrimonio de la operadora que los administra, y son propiedad de los afiliados, quienes son los beneficiarios de los rendimientos que generen sus respectivas inversiones, una vez deducida la comisión que por su función de administración, le corresponde a las operadoras.

Por otra parte, de conformidad con el artículo 30 LPT, los fondos de pensiones deben ser administrados por operadoras en forma exclusiva. Estas son “personas jurídicas de Derecho Privado o de capital público constituidas para el efecto como sociedades anónimas”. Y según lo dispuesto en el artículo 41 de la misma Ley, las operadoras de pensiones serán responsables, solidariamente, por las pérdidas que puedan sufrir las aportaciones y los rendimientos de los trabajadores cotizantes al Régimen Obligatorio de Pensiones Complementarias, derivadas de actos dolosos o culposos de sus funcionarios y empleados. En todo caso, las operadoras deben responder por la integridad de los aportes de los trabajadores y cotizantes con su patrimonio.

Tanto en el artículo 42 inciso p) como el 53 de la Ley de Protección al Trabajador, se establece como deber de las operadoras el presentar a la Superintendencia General de Pensiones, los estados financieros de los fondos y los estados financieros propios.

La razón de ser de estas disposiciones, es porque la operadora es la que, a nombre y por cuenta del fondo de pensiones, toma las decisiones de invertir con el objetivo principal de maximizar los ingresos de los trabajadores, mediante la retribución por la inversión, así como también, por las expectativas de obtener ganancias de capital que se originan al modificarse el valor de mercado de los títulos en que se invierte. Y ella misma es la que realiza de hecho la actividad de invertir, es decir, es quien enajena los bienes que constituyen instrumentos de inversión. La habitualidad de la compra-venta de acciones o de títulos valores, realizada por la operadora a nombre y por cuenta del fondo de pensiones, depende de las expectativas del inversionista (en este caso la misma operadora), en función de la rentabilidad esperada.

Por lo tanto, si bien es cierto que los fondos constituyen patrimonios autónomos, propiedad de los afiliados, que cada afiliado al plan respectivo es copropietario del fondo según su parte alícuota y que quien recibe los rendimientos por concepto de las ganancias de capital es el mismo afiliado, lo cierto es que quien de hecho realiza la actividad lucrativa es la operadora de pensiones a nombre y por cuenta del fondo de pensiones. Es ésta, como se dijo, la que toma las decisiones de inversión y la que valora las expectativas de obtener ganancias de capital, y ella misma es la que enajena los bienes que constituyen instrumentos de inversión. En otras palabras, la habitualidad de la compra-venta de acciones o de títulos valores, la realizada la operadora de pensiones a nombre y por cuenta del fondo de pensiones, de conformidad con sus expectativas y en función de la rentabilidad esperada.”

De la cita efectuada, queda claro que quien realiza la actividad lucrativa es la operadora de pensiones, criterio que esta Dirección General mantiene, en razón de que la operadora de pensiones al ser la administradora del fondo de pensiones, es la que tiene la facultad de tomar la decisión de cómo invertir los recursos del fondo, como se indicó, a nombre y por cuenta del fondo de pensiones.

Como bien se indicó, las operadoras de pensiones son las que ejecutan la actividad lucrativa a nombre y por cuenta del fondo de pensiones, por lo que es al fondo a quien se le debe atribuir las actividades de inversión de valores; no obstante, es necesario analizar quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria de los fondos de pensiones y sus respectivos deberes formales.

Al respecto, en el mismo Oficio N° 1306-07 precitado, partiendo del análisis hecho de lo establecido en los artículos 11 y 16 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario) –que tratan sobre las definiciones de la obligación tributaria y del sujeto pasivo,



respectivamente–, así como, del artículo 21 del mismo cuerpo legal, en cuanto a lo que dispone sobre las obligaciones; además, de lo dispuesto en los artículos 1, 2 y 20, de la Ley del Impuesto sobre la Renta –que se refieren en el orden indicado, al impuesto sobre las utilidades que se establece para las empresas y personas físicas que desarrollan actividades lucrativas, quiénes son los contribuyentes de este impuesto, sobre la presentación de declaraciones y cancelación del impuesto sobre la renta–, se concluye que la voluntad del legislador fue gravar a todo ente colectivo, con o sin personalidad jurídica, que realice el hecho generador del impuesto sobre las utilidades. También se resuelve en el citado oficio, que los fondos de pensiones son figuras que constituyen una unidad económica y patrimonial autónoma, que desarrollan una actividad lucrativa, considerándose entes sujetos al impuesto sobre las utilidades, pero que por voluntad del legislador disfrutaban de beneficios fiscales. Se concluye, además, que por carecer los fondos de personalidad jurídica, las operadoras o entidades autorizadas son las responsables de cumplir con las deudas tributarias inherentes a los fondos de pensiones, y responder como sujetos pasivos de las obligaciones del fondo, así como, de presentar la declaración correspondiente al fondo de pensiones que administren.

En consecuencia, si bien los fondos de pensiones como tal no pueden cumplir su papel como sujetos pasivos, por carecer de personalidad jurídica, son las operadoras de pensiones, como administradoras de los recursos, a las que les corresponde responder por las obligaciones tributarias del fondo, por lo que deberán presentar la declaración por el fondo que administren, aunque éste goce de exención de impuestos.

En resumen, los fondos de pensiones constituyen una unidad económica y patrimonial autónoma propiedad de los afiliados, que son los que perciben los rendimientos que genera el fondo, por la actividad lucrativa que realiza la operadora de pensiones o entidad autorizada, a nombre y por cuenta del fondo de pensiones. Por consiguiente, al ser el afiliado el receptor directo de los beneficios que genere el fondo, y al disponer el legislador, mediante el artículo 73 de la Ley de Protección al Trabajador, de forma expresa, que el afiliado que realice un retiro anticipado deberá cancelar al Estado los beneficios fiscales creados por la Ley citada; si el afiliado percibe rendimientos que por su naturaleza están gravados con el impuesto sobre las utilidades pero que en cabeza del fondo de pensiones se consideran exentos, –como es el caso de los beneficios obtenidos por la enajenación de títulos valores–, para el cálculo del incentivo a devolver deberá aplicarse la tarifa establecida en el artículo 15 incisos a) y b), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según sea el caso, porcentaje que corresponde al impuesto dejado de pagar por el fondo de pensiones, por disfrutar de la exención del artículo 72 de la Ley de Protección al Trabajador.

Por todo lo expuesto, es que en el Decreto No. 34474, se establece que el porcentaje a aplicar para las ganancias de capital y diferencias cambiarias las tarifas a aplicar son las establecidas en los incisos a) y b) del artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de ahí que no es factible que esta Dirección General comparta el criterio expuesto por su representada, además que como se le ha indicado la Administración Pública debe respetar el principio de legalidad, establecido tanto en el artículo 11 de la Constitución Política, como en el artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública, así como el “principio de inderogabilidad singular del reglamento”, regulado por el artículo 13 de la Ley General de la Administración Pública.

Punto f

Referente a la obligación que se establece en el inciso b) del artículo 16 del Decreto No. 34474, para que las operadoras de pensiones mantengan registros contables históricos de los aportes y sus rendimientos, diferenciando por período fiscal las ganancias de capital y las diferencias

cambiarías, así como los rendimientos obtenidos de acuerdo al tipo de inversión y el monto de la exención del impuesto sobre la renta disfrutado, de manera que las exenciones se identifiquen según su tipo y porcentaje respectivo, esta Dirección General le manifiesta que, de conformidad con el artículo 42 de la LPT, las operadoras y las organizaciones sociales autorizadas que administren fondos de pensiones, entre las obligaciones que deben de cumplir están las siguientes:

“... b) Mantener un registro de cuentas individuales de los aportes, de los rendimientos generados por las inversiones, de las comisiones, y de las prestaciones (...)

d) Enviar a los afiliados un estado de su cuenta individual (...)

i) Remitir a los afiliados la información que la Superintendencia señale, con la periodicidad y el formato que ella determine. (...)

j) Suministrar a los afiliados la información que soliciten expresamente sobre el estado de sus cuentas...”

Por su parte, el “Reglamento sobre la Apertura y Funcionamiento de los Fondos de Pensiones, Capitalización Laboral y Ahorro Voluntario Previstos en la Ley de Protección al Trabajador”, antedicho, establece en su artículo 143 que, en cuanto a la información a los afiliados, las entidades autorizadas deberán de comunicar a éstos el sistema que utilizarán para informarles acerca de los movimientos registrados en sus cuentas, y además, deberán de enviar al menos cada 6 meses un estado de cuenta a los afiliados, en los formatos que establezca el Superintendente; no obstante lo anterior, la información deberá estar siempre disponible para el afiliado.

Como puede observarse, desde un inicio la LPT dispuso la obligación para que los entes autorizados para administrar los fondos de pensiones, mantuvieran cuentas individualizadas para sus afiliados en las que se detallaran tanto los aportes como los rendimientos que generen las inversiones, razón por la que no se comparte lo externado por su representada.

Por consiguiente, [...] como administradora de un fondo de pensión voluntario, está en la obligación de llevar registros contables históricos de los aportes y los rendimientos que genere el fondo según su naturaleza, desde que se promulgó la LPT.

Se le indica que de conformidad con el artículo 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, contra el presente oficio proceden los recursos de revocatoria y apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que le sea notificado.

Damos así respuesta a sus consultas.

g) Sobre el pago de impuestos en traspaso de bienes Inmuebles

[DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN DIRECTA]⁷

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

Oficio: DGT 0001

San José, 2 de enero de 2002

Señor

[...]

San José

Estimado señor:

Mediante un escrito recibido en esta Dependencia el 9 de noviembre del año próximo pasado, al amparo del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, nos consulta:

“¿Están sujetos al impuesto de transferencia de bienes inmuebles, o en su caso, al de transferencia de vehículos, los traspasos de tales bienes que están implícitos en la inscripción registral de los bienes fideicometidos a nombre del fiduciario?”.

Situación y criterio del consultante

Según explica, la inquietud surge por cuanto, habiendo constituido un contrato de fideicomiso que recae sobre bienes inscribibles -vehículos-, al presentarse al Registro de Bienes Muebles para solicitar su inscripción al Tomo 0009, Asiento [...] del día 3 de mayo de 2001, le fue informado que existen dos oficios, el N° DVM-169-2001 de 27 de marzo de 2001, emitido por el Ministro de Hacienda, en el que se indicó que la norma de exención establecida en el artículo 662 del Código de Comercio sobre derechos de registro y demás impuestos que se pagan por concepto de inscripción, en el caso de bienes inscribibles que se traspasan a un fideicomiso, no cubre los impuestos de propiedad ni transferencia. Asimismo, ese criterio se ha mantenido en Oficio N° 204-01 de 15 de mayo de 2001 por la Dirección General de Hacienda.

Debido a que considera que esa conclusión es incorrecta, desarrolla su tesis en sentido contrario, a partir del análisis que efectúa de la norma, así como también de los antecedentes legislativos de la reforma que le fue practicada al artículo 662 referido, por medio de la Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica (N° 7558 de 3 de noviembre de 1995), consistente en que de un 50% que exoneraba antes, se pasó a un 100%, señalando además que la Dirección General de Tributación[1], ha admitido que la interpretación de las normas tributarias, -específicamente las que otorgan exenciones-, no debe ser necesariamente restrictiva, sino que puede acudir a los métodos normales y comunes a todo el Derecho, a tenor de lo que expresamente estatuye el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Por consiguiente, solicita se ratifique que el gravamen que pesa sobre los traspasos de bienes inmuebles y vehículos no aplica, por existir una exoneración expresa, a los actos mediante los cuales se trasmite la propiedad del bien



o derecho al fiduciario y como consecuencia de ello, los bienes se inscriben a nombre de éste en el Registro Público, según la correcta interpretación del artículo 662 referido.

Nuestra posición:

Por ser la situación expuesta, similar a la resuelta en oficio N° 961 de 26 de noviembre de 2001 por esta Dirección, nos permitimos transcribir en lo conducente ese oficio:

" [...]

Esta Dirección comparte su conclusión en el sentido de que, efectivamente, el artículo 662 del Código de Comercio concede una exoneración de los tributos que afectan el traspaso a un fideicomiso, de bienes inscribibles.

Se considera que la posición que ha mantenido la Administración hasta el momento, se funda en una interpretación incorrecta de los impuestos que se pagan con motivo de un traspaso y su correspondiente inscripción en el Registro Nacional, Inscripción de Bienes Muebles: según el criterio prevaleciente, se está ante dos impuestos diferentes, los que gravan la inscripción en el Registro citado y los que gravan el traspaso.

Pero, esa interpretación omite considerar que sin traspaso, no hay inscripción; es decir, que ambos tributos, los derechos de registro y los impuestos de traspaso, tienen un origen común: el acto de traspaso. Acto que para efectos de terceros, es necesario publicitar, lo cual se realiza mediante la inscripción en el correspondiente Registro; de tal manera que, en realidad, todas aquellas prestaciones patrimoniales de carácter público tributario involucradas en esa operación, son en realidad, consecuencia del acto de traspaso, del que a su vez es consecuencia, entonces, la correspondiente inscripción registral.

Por consiguiente, cuando la norma en cuestión dispone que los bienes fideicometidos estarán "...exentos de todo pago por concepto de derechos de registro y demás impuestos que se pagan por tal inscripción, mientras los bienes permanezcan en el fideicomiso.", la expresión subrayada comprende todos los tributos que afecten el traspaso y la inscripción. Es decir, no se circunscribe sólo a los "derechos de registro", normalmente representados en timbres, sino a aquellos otros -v.g. los de traspaso- que afectan el traspaso y el consecuente acto de inscripción.

Armonizando esta argumentación, con su interpretación de voluntad del legislador subyacente en la reforma practicada al artículo 662 mencionado, y que compartimos, resulta obligado concluir que cuando se transfieren bienes inscribibles a un fideicomiso, el traspaso respectivo se encuentra exento, no sólo de los derechos de registro sino también de los impuestos de traspaso que afectan los bienes inscribibles a nombre del fideicomiso. En ese sentido, es perfectamente coherente lo que también dispone ese artículo, en el sentido de que, cuando el fiduciario traspase los bienes fideicometidos a un tercero diferente del fideicomitente original, se deberá cancelar la totalidad de los cargos por concepto de derechos de registro y demás impuestos que correspondan por esa segunda inscripción.



Para los efectos correspondientes, por aparte coordinaremos las acciones necesarias para la aplicación del criterio expuesto, por parte de las unidades encargadas de los trámites respectivos."

Se ha de proceder en consecuencia, de conformidad con el criterio expuesto en el oficio transcrito, siendo necesario agregar únicamente que mediante oficio N° DVM-536-01 de 26 de noviembre de 2001, suscrito por el Lic. [...], actual [...], se giraron instrucciones al Jefe del Registro de la Propiedad Mueble, a fin de que se aplique el señalado criterio

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 DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN DIRECTA. Oficio: DGT- 9 8 8 - 0 5. San José, 27 de junio del 2005
- 2 DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN DIRECTA. Oficio: DGT – 2797 – 04. San José, 2 de diciembre del 2004
- 3 DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN. Oficio: DGT- 1656 -04. San José, 23 de julio del 2004
- 4 DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN. Oficio: DGT – 369 – 03. San José, 3 de abril del 2003
- 5 SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. Resolución: No. 43-2009. San José, a las nueve horas del diecinueve de febrero del año dos mil ocho.
- 6 DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN DIRECTA. Oficio N° 451. DGT- 451- 08. San José, 01 de agosto de 2008
- 7 DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN. Oficio: DGT 0001. San José, 2 de enero de 2002.