

Informe de Investigación

Título: EL CONCEPTO DE BENEFICIARIO

Rama del Derecho: Derecho Civil	Descriptor: Personas
Tipo de investigación: Compuesta	Palabras clave: Beneficiario.
Fuentes: Doctrina, Jurisprudencia	Fecha de elaboración: 11/2009

Índice de contenido de la Investigación

1 Resumen.....	1
2 Doctrina.....	2
a)Concepto de Beneficiario.	2
Beneficio.	2
Beneficio amovible.	3
Beneficio de abdicación.	3
Beneficio de abstención.	3
Beneficio de bandera.	3
Beneficio de cesión de acciones.....	4
Beneficio de cesión de bienes.	4
Beneficio de competencia.	4
3 Jurisprudencia.....	5
a)Concepto de Beneficiario en el derecho de familia. Pensiones Alimentarias.....	5
b)El concepto de beneficiario en jurisprudencia en materia Tributaria.....	8
c)Concepto de Beneficiario en el derecho Laboral.....	23

1 Resumen

En el presente informe trata de brindarse un acercamiento por medio de la doctrina y la jurisprudencia al concepto de Beneficiario, si bien no existe un desarrollo de la figura a nivel doctrinario ni de la jurisprudencia o normativa, con la recopilación de conceptos se intenta definir el concepto solicitado.

2 Doctrina

a) Concepto de Beneficiario.

[CABANNELAS]¹

“Quien goza de un territorio, predio o usufructo recibido por gracia de otro superior, al cual reconoce. || Heredero que acepta a beneficio de inventario (v.e.v.). || Persona a quien beneficia o favorece un contrato de seguro, especialmente de los llamados de vida o supervivencia. En ocasiones es el mismo que paga las primas; y, por lo general, un tercero designado en la misma póliza. || En Derecho Laboral, y con relación a -los accidentes del trabajo, son beneficiarios, en caso de incapacidad, el propio trabajador que haya padecido el infortunio; y en el supuesto de muerte, los causahabientes de la víctima. Surge, a consecuencia de ellos, una modificación en los derechos sucesorios ordinarios y hasta en el concepto general de la familia para el Derecho común. En efecto, los principios que rigen son el de dependencia económica con respecto al trabajador muerto en accidente y el de relación familiar en sentido amplio, sea o no legítima; aunque no todas las legislaciones acepten aún el segundo punto. El orden más habitual suele ser: 1° el cónyuge supérstite no divorciado ni separado; 2° los hijos menores; 3° los ascendientes o descendientes que estuvieren a cargo de la víctima. (v. ACCIDENTE DE TRABAJO, BENEFICIO, SEGURO DE VIDA.)

Beneficio.

En general, el bien que se hace o se recibe. || La labor o cultivo que se da a los campos, árboles y siembras. || Extracción de minerales.

Trabajo de los metales. || Utilidad, provecho. || Ganancia que logra el empresario. || Lucro en un negocio determinado. || Favorecimiento, mejora. || Obtención de un cargo valiéndose de dinero. || Cesión o endoso de valores y títulos por menos de lo que importan. || Derechos y emolumentos que, inherentes o no a un oficio, obtiene un eclesiástico. || Durante el feudalismo, acción benévola, concesión graciosa, merced. || Derecho que compete a uno por ley o privilegio; como los beneficios de abdicación, de abstención, de cesión de acciones, de cesión de bienes, de competencia, de deliberar, de división, de excusión de inventario, de mayor edad, de Borden, de pobreza, de restitución in íntegrum y de separación; de todos los cuales se ocupan las voces inmediatas.

En el concepto feudal indicado, se distinguía, dentro de la generalidad del beneficio, entre el beneficio ; estricto: liberalidad a favor de uno, sin perjuicio de otro, dentro del Derecho Común; privilegio: concesión favorable para alguien y contraria al Derecho Común; y rescripto: gracia concedida según el Derecho Común, con la finalidad de que se observara la ley o se hiciera justicia a quien la impetrara. Del primero de estos significados provino el denominar beneficio al territorio, ciudad o predio dado al que sé" había distinguido por su valor (y quizás por su crueldad) en la guerra; y al mismo acto de la donación de tales bienes.



De mayor actualidad, aunque la raíz de algunos sea muy anterior, son los beneficios antes citados que, jurídicamente» integran verdaderos privilegios concedidos por las leyes en ciertos actos, a favor de distintas personas, que se hallan en una situación jurídica especial, para que contrarresten debida- mente los perjuicios que tal condición pueda originarles, (v. FAVOR, GRACIA, LIBERALÍ DAD, MERCED, PRIVILEGIO.) (530, 623, 1.518, 1.519, 1.696, 1.805, 1.900, 1.901, 2,171, 2.369, 2.371, 2.372, 2.375, 2.640, 2.654, 2.68a, 2.986, 3.234, 3.8Í6, 4.345, 4,352, 4.371, 4.402, 4.634, 5.164, 5.492, 5.493, 6.250.)

Beneficio amovible.

También es llamado amovible ad nítum. El beneficio eclesiástico que no es colativo; por tanto, quien lo concede puede remover al beneficiario.

Beneficio de abdicación.

Facultad que algunas legislaciones otorgan a la viuda, para que pueda renunciar á toda participación en los bienes matrimoniales. Con ello se libra de las responsabilidades patrimoniales que puedan sobrevenirle. (ACEPTACIÓN DE HERENCIA, BENEFICIO DE INVENTARIO, DISOLUCIÓN DÉ LA SOCIEDAD CONYUGAL.)

Beneficio de abstención.

No se conserva, al menos en el Derecho Sucesorio, en ninguna de la» legislaciones modernas. En el Derecho romano, a consecuencias de su primitivo concepto de que los herederos suyos y necesarios no tenían facultad para repudiar la herencia, transmitida obligatoriamente a ellos, con la eventualidad perjudicial de verse forzados a responder por deudas ajenas, y ante la injusticia que ello implicaba, los hábiles recursos jurídicos de los pretores encontraron una solución con el beneficiúm abstinendi, que permi tía a tales herederos abstenerse de aceptar o adir la herencia en lo patrimonial; ya que, a la demanda de los acreedores del de cuius oponían la denegado aetiones, que no les privaba de su calidad de herederos en las demás disposiciones testamentarías, como las .manumisiones y otras del Derecho de Familia y. del culto doméstico, (v. HEREDERO NECESARIO,"JÜS. ABSTINENDÍ'.)

Facultad que, para conservar sus derechos, poseen ciertos acreedores de no tener que intervenir en deliberaciones o juntas, aunque sea más propio llamarle, como se hace en la legislación civil y mercantil, derecho de abstención (y.e.v.).

Beneficio de bandera.

El concedido a ciertos" barcos por las mercaderías que transportan. Consiste en una disminución de los derechos arancelarios. Aunque a veces se otorga a otras naciones, por tratado y reciprocidad, corresponde a los buques de la propia nación. Para ello se requiere que el capitán, piloto, contra maestre y parte de la tripulación sean de la misma nacionalidad del país bajo cuya



bandera navega el buque, (v. BANDERA.)

Beneficio de cesión de acciones.

Llamado asimismo carta de lasto. El que se concede al fiador cuando paga lo debido por el deudor principal, para pedir al acreedor que le ceda sus acciones contra los demás cofiadores, a fin de poder reclamar de ellos el reembolso de la parte que les corresponda. También puede exigir la cesión de acciones para obtener el reembolso del deudor.

El Cód. Civ. eap. reconoce este derecho, por ministerio de la ley, en el art. 1.844: "Cuando son do» o más los fiadores de un mismo deudor y por una misma deuda, el que de ellos la haya pagado podrá reclamar de cada uno de los otros la parte que pro-' porcionalmente le corresponda satisfacer. Si alguno de ellos resultare insolvente, la parte de éste recaerá sobre todos en la misma proporción". Esto procede tan sólo en caso de demanda judicial, concurso o quiebra.

En relación con el deudor, "el fiador se subroga por el pago en todos los derechos que el acreedor tenía contra el deudor". En caso de transacción, sólo puede -reclamar lo pagado efectivamente (art. 1.839 del Cód. Civ. esp.). (v. arte. 2,037 y ss. del Cód. Civ. arg.; y, además, CESIÓN BE ACCIONES, FIANZA.)

Beneficio de cesión de bienes.

Privilegio legal concedido al deudor para abandonar todos sus bienes, con la finalidad de que así se hagan pago sus acreedores, (v. CESIÓN PE BIENES.)

Beneficio de competencia.

Derecho que tienen algunos deudores, por razón de parentesco, relaciones, estado, liberalidad o grado, para no ser reconvenidos u obligados a más de los que pudieran hacer o pagar después de atender a su precisa subsistencia.

Según el art. 799 del Cód. Civ. arg., "el beneficio de competencia es el que se concede a ciertos deudores,' para no obligárseles a pagar más de lo que buenamente puedan, dejándoles, en consecuencia, lo indispensable para una modesta subsistencia, según su clase y circunstancia, y con cargo de devolución cuando mejoren de fortuna".

Por el art. 800 del mismo cuerpo legal, "el acreedor está obligado a conceder este beneficio: 1° A sus ascendientes o descendientes, no habiendo éstos irrogado al acreedor ofensa alguna de las clasificadas entre las causas de desheredación. 2° A su cónyuge, no estando divorciado por su culpa. 3° A sus hermanos, con tal que no se hayan hecho culpables para con el acreedor de una ofensa igualmente grave que las indicadas como causa de la desheredación respecto de los descendientes o ascendientes. 4° A sus consocios en el mismo caso; pero sólo en las acciones recíprocas que nazcan del contrato se trate de hacerle cumplir la donación prometida. 6° Al deudor de buena fe que hizo cesión de bienes y es perseguido en lo que después adquirido, para el pago completo de la deuda anterior a la cesión; pero sólo le deben este beneficio los acreedores a cuyo favor se hizo". (v. Bienes inembargables)"



3 Jurisprudencia

a) Concepto de Beneficiario en el derecho de familia. Pensiones Alimentarias

[TRIBUNAL DE FAMILIA]²

VOTO NUMERO: 1354-09

TRIBUNAL DE FAMILIA DE SAN JOSÉ, al ser las diez horas cuarenta minutos del ocho de setiembre del dos mil nueve.-

Incidente de pensión alimentaria establecido por LILLIANA DEL SOCORRO GARRO MIRANDA, mayor, casada, entrenadora de natación, vecina de Curridabat, cédula número nueve-cero treinta y seis-setecientos treinta y nueve contra NICOLÁS FRANCISCO ESPINOZA ANGULO, mayor, casado, entrenador de natación y empresario, vecino de Heredia, cédula número cinco-ciento treinta y dos-cuatrocientos cuarenta y dos. Funge como Apoderada Especial Judicial de la actora la Licenciada Alejandra Grandoso Lemoine y del demandado el Licenciado Elías Shadid Lépiz. Conoce este Tribunal del presente asunto en virtud del recurso de apelación interpuesto por ambas partes contra la resolución dictada por el Juzgado de Familia del Segundo Circuito Judicial de San José, al ser las nueve horas un minuto del veintiséis de noviembre del dos mil ocho.-

REDACTA el juez ESQUIVEL QUIRÓS, y;

CONSIDERANDO:

PRIMERO: El Juzgado de Familia del Segundo Circuito Judicial de San José en resolución de las nueve horas un minuto del veintiséis de noviembre del año dos mil ocho dio traslado al proceso incidental de pensión alimentaria y entre otros pronunciamientos fijó una cuota de pensión alimentaria provisional a favor de la actora y a cargo del demandado en la suma de ciento setenta y cinco mil colones mensuales.

SEGUNDO: De esa resolución apelan ambas partes. La apoderada de la actora exponiendo que el señor Espinoza Angulo tiene recursos y medios suficientes para pagar una suma muy superior a la impuesta en primera instancia, señalando la existencia de sociedades anónimas, fincas y vehículos, solicitó incrementar el monto a la suma de setecientos cincuenta mil colones mensuales, por su parte el licenciado Elías Shadid Lépiz, apoderado del demandado, quien alega en forma



concomitante la nulidad de lo resuelto, incluyendo el pronunciamiento que rechazó el recurso de revocatoria, en subsidio pide se rebaje la cuota y fije en la suma de cien mil colones "por contar la actora con medios suficientes para su manutención, conforme la prueba aportada a los autos por ambas partes y mi real y verdadera condición socioeconómica, laboral y el nivel de vida acostumbrado y conocido por la actora, desde ya hace mucho tiempo"

TERCERO: Alega el representante de la parte demandada que existen nulidades en lo resuelto porque se emitió pronunciamiento sobre el recurso de revocatoria pese a que tenía suspendida la competencia, se encontraba cuestionada por la excepción de incompetencia territorial, además de la existencia de defectuosa representación de la apoderada de la actora. Los agravios no son de recibo. Tal y como lo expuso en forma correcta la señora Jueza A-quo tratándose de la resolución de recursos en contra de la fijación alimentaria provisional cuyo no pago puede conllevar la pérdida de la libertad personal, aún y cuando se hubiera cuestionado la competencia territorial al alegarse la excepción de incompetencia, la cual incluso ha sido acogida según se observa en el expediente principal, resolución de las nueve horas cuarenta y nueve minutos del veintitrés de Febrero del año dos mil nueve, resulta urgente emitir una decisión sobre los recursos que se interpongan en este delicado tema porque como se repite existe el riesgo o peligro de que se pueda girar una orden de apremio corporal, mal hubiera hecho la señora Jueza si hubiera reservado la decisión de los recursos hasta que estuviera definido el tema de competencia territorial, máxime que el recurso de revocatoria fue denegado y el de apelación admitido y este Tribunal es el Superior Jerárquico de todos los Juzgados de Familia del país, por lo que no existe ninguna violación procesal, se actuó en forma responsable, diligente y apegada a los derechos fundamentales de todas las partes.

Por otro lado, y sobre la supuesta defectuosa representación tampoco lleva razón el apelante, la licenciada Alejandra Grandoso ha actuado de conformidad con el poder especial judicial que le otorgó la señora Lilliana Garro Miranda, que consta agregado al legajo de pensión alimentaria, existe otro poder en el proceso principal, y en el poder que nos interesa (folio 16 del incidente) en forma clara y precisa se indica que es "para que en mi nombre y representación, realice las diligencias necesarias en el presente proceso Incidente de Pensión Alimentaria que se tramita ante el Juzgado de Familia del Segundo Circuito Judicial de San José" (el destacado es del redactor), lo que la facultaba para presentar el reclamo alimentario.

CUARTO: Ahora bien sobre el derecho a la prestación alimentaria la Sala Constitucional ha destacado:

"Este Tribunal ya ha precisado que el derecho a la prestación alimentaria se deriva de los vínculos familiares que impone ya sea el matrimonio, la patria potestad o bien el parentesco, y tiene como objeto asegurar al beneficiario alimentario el suministro de aquellos extremos necesarios para su normal desarrollo físico y psíquico. Así, la obligación de dar alimentos tiene sustento tanto en los artículos 51 y 52 de la Constitución Política, como en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos, ya que con su satisfacción se le garantiza al acreedor alimentario el disfrute de una serie de derechos humanos indispensables para su subsistencia y desarrollo integral, entre los que se incluyen, entre otros, el derecho a la vida, a la salud, a la vivienda y a la educación (ver en este sentido las sentencias número 2001-07517 de las catorce horas con cincuenta minutos del primero de agosto del dos mil uno y 2003-15392 de las quince horas con cincuenta y ocho minutos del diecinueve de diciembre del dos mil tres). Es justamente ese carácter fundamental de la obligación alimentaria el que justifica que se prevea la fijación de una pensión provisional mientras se conoce



de una demanda de alimentos -a fin de que los acreedores alimentarios puedan satisfacer de forma inmediata sus necesidades básicas mientras se tramita y resuelva la respectiva demanda-, así como que su pago se pueda garantizar por medio del apremio corporal, conforme a lo establecido en los artículos 165 del Código de Familia, 21 y 24 de la Ley de Pensiones Alimentarias (ver en este sentido sentencia número 2003-8604 de las dieciséis horas con cuarenta minutos del diecinueve de agosto del dos mil tres). En cuyo caso, este Tribunal ha resuelto que no resulta inconstitucional la orden de apremio corporal dictada por autoridad judicial competente, contra el deudor que hubiese incumplido su obligación alimentaria, por así permitirlo la Constitución Política, en el párrafo segundo de su artículo 39. Lo que resulta compatible con lo dispuesto en el artículo 7 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que se refiere al derecho de la libertad personal, en relación con la detención motivada en deuda, y al efecto establece: "Nadie será detenido por deudas. Este principio no limita los mandatos de autoridad judicial competente dictados por incumplimiento de deberes alimentarios."

Como corolario de lo anterior, este Tribunal ha resuelto de forma reiterada que la fijación de una pensión alimentaria responde a la protección de valores constitucionales y de derechos humanos, que obligan a su pago, inclusive mediante el apremio corporal (ver en este sentido sentencias número 2794-96 de las doce horas del siete junio de mil novecientos noventa y seis y 2000-00198 de las diez horas dieciocho minutos del siete de enero del dos mil) (ver Res. N° 2008-008645.SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las diecisiete horas y treinta y seis minutos del veintiuno de mayo del dos mil ocho) .

En este caso concreto los señores Nicolás Francisco Espinoza Angulo y Lilliana Garro Miranda contrajeron matrimonio el día dieciocho de marzo de mil novecientos setenta y uno, procrearon dos hijos actualmente mayores de edad. La fijación solicitada por la actora es para ella a título personal. El señor Espinoza, también conocido como Francisco Rivas, tiene inscritos a su nombre varios vehículos automotores, concretamente cinco con los siguientes números de placas: uno dos nueve tres cuatro siete (129347, folio 14), uno uno seis tres dos (11632, folio 16), dos ocho uno tres uno uno (281311, folio 18) CI uno ocho ocho cuatro cero tres (CI 188403, folio 20), y cinco uno seis tres dos siete (516327, folio 23), este último marca Land Rover, modelo dos mil tres, a pesar de los cuestionamientos que hace el apoderado del demandado sobre que algunos de ellos fueron "donaciones" o que todavía "deben impuestos de aduana", las certificaciones del Registro Nacional indican como causa adquisitiva "onerosa", y lo cierto es que en este momento debe tenerse presente la información de esos documentos públicos, además cuando se presentó la demanda él también tenía inscrita a título personal la finca del partido de San José matrícula de folio real número cuatro dos ocho tres cuatro cuatro- cero cero uno (428344-001, folio 22) terreno con casa, y se acreditó que constituyó dos sociedades anónimas en las cuales todavía tiene cargos de representación judicial y extrajudicial (secretario), nos referimos a las sociedades Crefe C.F.R. que fue constituida en mil novecientos noventa y nueve (folios 102 a 112) en la que suscribió cuarenta acciones de un total de cien, y la sociedad Rio Raus que constituyó en el año mil novecientos noventa y siete, y suscribió dos de cuatro acciones aportando en ese acto tres distintos inmuebles: ciento cuarenta y nueve mil ochocientos ochenta, ciento cuarenta y nueve mil ochocientos ochenta y uno, y ciento cuarenta y nueve mil ochocientos ochenta y dos (folios 114 a 128) y si bien es cierto que se aportaron al expediente sendas certificaciones notariales de las cuales se desprende que el marido ya no figura como socio de las mismas, sin que se tenga certeza absoluta de cuándo y cómo hizo esos traspasos de acciones, son elementos que analizados en conjunto con los ya expuestos permiten afirmar razonablemente que el demandado ha tenido una capacidad

económica superior a la que se indica en la constancia de salario visible a folio cincuenta de este incidente, donde se consignó la suma de trescientos ochenta mil colones mensuales y que posibilita el incremento de la cuota alimentaria, aunque la esposa labore, tenga ingresos propios e incluso tenga un vehículo inscrito a su nombre, placas número seis tres cero uno nueve cuatro (630194, folio 129 expediente principal) porque para la imposición de este tipo de cuota tiene que considerarse el nivel o status de vida disfrutado por las partes (doctrina del artículo 164 del Código de Familia). El proceso apenas inicia falta mucha y muy importante prueba por recibir ofrecida por ambas partes, entre ella testimonial y confesional, pero por ahora esta integración del Tribunal estima que con los elementos probatorios el marido puede pagar una suma mucho mayor para su esposa, más acorde con los indicios de su capacidad económica, por eso se deniega en todos sus extremos el recurso del accionado y se acoge parcialmente la pretensión de la parte actora se rechaza la nulidad. Se modifica el monto de la pensión provisional, fijándose en la suma prudencial de quinientos mil colones mensuales.

POR TANTO:

Se rechaza la nulidad. Se modifica el monto de la pensión provisional, fijándose en la suma de quinientos mil colones mensuales.

b)El concepto de beneficiario en jurisprudencia en materia Tributaria

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y CIVIL DE HACIENDA]³

N° 113-2009-

Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Sección Décima . Segundo Circuito Judicial de San José. Goicoechea, Anexo A, a las quince horas del veintisiete de octubre del dos mil nueve.-

Proceso contencioso administrativo –especial tributario- de Centro Producción Profesional CPP Limitada (en adelante, "CPP"), representada por sus apoderados generalísimos sin límite de suma de Alex Javier Watson Ureña, quien es divorciado una vez, administrador de empresas, vecino de Desamparados, cédula de identidad número 1-631-609 y Julio Ricardo Lizano Rodríguez, quien es casado una vez, ingeniero electromecánico, vecino de Cartago, cédula de identidad número 1-719-118, contra el Estado , representado por el Procurador Iván Vincenti Rojas, quien es divorciado, abogado, vecino de Moravia, cédula de identidad número 1-695-983. Intervienen como coadyuvantes activos, la Asociación Coalición Costarricense de Iniciativas de Desarrollo (CINDE) , representada por su Directora General con facultades de apoderada generalísima limitada a la suma de cuarenta mil dólares, Gabriela Lobet Yglesias, quien es casada, abogada, vecina de Santa Ana, cédula de identidad número 1-803-462; la Asociación de Empresas de Zonas Francas de Costa Rica (AZOFRAS), representada por su Presidente con facultades de apoderado generalísimo sin límite de suma, Jorge Brenes Ramírez, quien es casado, licenciado en ciencias

económicas, vecino de Alajuela, cédula de identidad número 4-092-552; y la Asociación Cámara de Exportadores de Costa Rica (CADEXCO), representada por su Presidenta con facultades de apoderada generalísima sin límite de suma y representante legal y extrajudicial, Mónica Araya Esquivel, quien es mayor, divorciada, administradora de empresas, de domicilio no indicado, cédula de identidad número 1-775-541. Todos los representantes son mayores de edad.-

Resultando:

I) Que la sociedad actora presenta acción con el siguiente objeto: “ 1. PRINCIPAL// 1. Solicitamos se revoque totalmente por el fondo la resolución determinativa de la Dirección General de Tributación, Administración Tributaria Territorial de Cartago número No. DT-02-R-0016-3, de las 10:00 horas 28 minutos del 10 de diciembre del 2003, así como las resoluciones AU-03-R-003-5 de las 8 horas del 26 de enero de 2006, de la mencionada Administración que rechazó el recurso de revocatoria y 567-P-2006, de las 8 horas del 21 de diciembre del 2006 del Tribunal Fiscal Administrativo, que confirmó parcialmente la resolución determinativa de la Dirección General de Tributación.// 2. En consecuencia, solicitamos que se anule y deje sin ningún valor el traslado de cargos número No. 2751000045762, la Administración Tributaria Territorial de Cartago de la Dirección General de Tributación.// 3. Por conexión, solicitamos que se ordene al Estado que restituya a nuestra representada la suma de ¢211.261.707,00 (DOSCIENTOS ONCE MILLONES DOSCIENTOS SESENTA Y UN MIL SETECIENTOS SIETE COLONES SIN CÉNTIMOS) en concepto de principal de ajuste al impuesto sobre la renta del período fiscal 2000, más los correspondientes intereses que de acuerdo con el Código Tributario se aplicaron a la suma principal determinada, o, bien, la suma que efectivamente se haya pagado según los términos del acuerdo de fraccionamiento de pago 25 de mayo de 2007 al momento de la firmeza de esta demanda. La restitución deberá adicionarse con los correspondientes intereses desde la fecha de los pagos en el contexto del fraccionamiento indicado hasta la fecha de la restitución, intereses que se calcularán conforme al artículo 58 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.// 4. Solicitamos que, en caso de que El Estado se oponga a la presente demanda, se le condene al pago de todas las costas de este proceso.// II. SUBSIDIARIA// 5. Como pretensión subsidiaria al punto 1 de la pretensión principal, solicitamos que se anule, por motivación defectuosa, el traslado de cargos 2751000045762, la resolución determinativa de la Dirección General de Tributación, Administración Tributaria Territorial de Cartago número No. DT02-R-0016-3, de las 10:00 horas 28 minutos del 10 de diciembre del 2003, así como las resoluciones AU-03-R-003-5 de las 8 horas del 26 de enero de 2006, de la mencionada Administración que rechazó el recurso de revocatoria y 567-P- 2006, de las 8 horas del 21 de diciembre del 2006 del Tribunal Fiscal Administrativo, que confirmó parcialmente la resolución determinativa de la Dirección General de Tributación, retornando las actuaciones al momento anterior al traslado de cargos mencionado (...)” (ver f. 173). El proceso fue estimado en la suma de cuatrocientos veinte millones ciento veintitrés mil quinientos setenta y tres colones con noventa y cinco céntimos (véase resolución de f. 208).-

II) Que el Estado contestó negativamente la demanda, pidió que se desestime la demanda, manteniéndose incólumes los actos cuestionados y condenándose a la accionante, al pago de las costas personales y procesales. Opuso la excepción de falta de derecho (véase escrito de fs. 180-207).-



III) Al asunto se le ha dado el trámite que le es propio y no se notan defectos que invaliden lo actuado o que deban ser corregidos, por lo que se procede a dictar sentencia dentro del término que lo permiten las labores del Despacho, previa la deliberación de rigor.-

Redacta el Juez Canales Hernández;

Considerando:

I) En escrito presentado al despacho el día 14 de agosto del presente año, en el que se aportó la información solicitada como prueba para mejor resolver, pedida por medio de resolución de esta Cámara por auto 72-2009-S.X de las quince horas y quince minutos del treinta de junio de junio del dos mil nueve, la actora ofrece como prueba pericial contable para que se verifique el contenido de una certificación emitida por una Contadora Pública Autorizada (véase f. 475). Analizado por parte del Tribunal la solicitud de evacuación de prueba para mejor resolver, realizada por la representación de la actora, se debe rechazar (doctrina del art. 331 del Código Procesal Civil). Eso, porque en caso de aceptarse es razonable suponer que no sería útil para determinar el punto sobre el cual en cierto momento la Cámara tuvo dudas, a saber, si efectivamente a partir de los dividendos generados en el año fiscal 2000, por la aquí actora, su propietaria, una sociedad domiciliada en Alemania, pagó impuestos. En todo caso, conforme se explicará más adelante, la certificación de la Contadora Pública Autorizada costarricense que la actora quiere aclarar, tampoco es útil para determinar los hechos de interés de esta demanda.-

II) De importancia para la resolución de este asunto, se tienen como demostrados los siguientes hechos y situaciones jurídicas : 1) Que el Poder Ejecutivo, integrado por el Presidente de la República y el Ministro de Comercio Exterior, emitió el Acuerdo N° 019-97 de 29 de enero de 1997, en el que se otorgó el Régimen de Zona Franca, a la aquí actora. Entre las disposiciones del acto, se encuentra que se le concedieron los incentivos y beneficios contemplados en la Ley del Régimen de la Zona Franca, N° 7210 y sus reformas, entre ellos la exención de todos los tributos a las utilidades, así como cualquier otro cuya base imponible se determine en relación con las ganancias brutas o netas, con los dividendos abonados a los accionistas o con ingresos o ventas (véase fs. 80-82 de las "Hojas de Trabajo"); 2) Que los representantes legales de la Promotora de Comercio Exterior y de la aquí actora, suscribieron un contrato de operación, conforme con el inciso ch) del artículo 19 de la Ley N° 7210, fechado el 21 de febrero de 1997, entre cuyas disposiciones, se encontraban: a) Que la aquí actora se dedicará a la producción de cabezas fluidas, trípodes y triángulos para armar equipos de cine y video y se instalará en el Parque Industrial de Cartago; b) Que gozará de las exenciones tributarias indicadas en el hecho probado anterior, conforme a la Ley 7210 (véase fs. 76-79 de las "Hojas de Trabajo"); 3) Que en el año fiscal 2000, el capital social de la aquí actora, era propiedad íntegra de la sociedad denominada LCB Beteiligungs GmbH , una sociedad de responsabilidad limitada constituida de acuerdo con las leyes de Alemania (véase certificación notarial a f. 53 del expediente administrativo, denominado "Hojas de Trabajo"); 4) Que la aquí actora, autoliquidó renta neta para el período fiscal 2000, por la suma de ¢750.981.034, en la cual autoaplicó una exención total del pago del impuesto sobre las utilidades, por la suma de ¢225.294.310, en aplicación del art. 20 de la Ley 7210 (véase copia de la fórmula de declaración recibida el 10 de enero del 2001, a f. 2 del segundo tomo del expediente administrativo); 5) Que en Alemania, durante los años 1999 y 2000, existía un tributo denominado "impuesto sobre ingresos



de sociedades" o "impuestos de corporación participación en compañías extranjeras" que contemplaba las utilidades transferidas por empresas extranjeras propiedad de sociedades alemanas, como es precisamente la aquí actora. Este punto tiene su justificación en diversos documentos aportados durante el proceso, por la parte actora: a) Véase lo indicado en documento emitido por la Oficina de Tributación Directa de Freising, fechado el 28 de julio de 2008, en que se habla que en la notificación correspondiente al año 2001, se aplicó ese tributo a dividendos transferidos por CPP Limitada, con sede y dirección comercial en Costa Rica -ver traducción oficial, fs. 355-357-; b) Véanse además lo indicado en la traducción del documento denominado "Constancia para la compañía LCB Beteiligungs GmbH, respecto a las normas fiscales vigentes en la República Federal de Alemania, determinantes para el inicio y el final de los períodos tributarios de los años 1999, 2000 y 2001". Ese documento dice en su encabezado: "Las siguientes disposiciones legales fueron aplicadas durante la determinación del inicio y del final de los períodos fiscales 1999, 2000 y 2001 y se aplicaron también en el procedimiento de imposición de la corporación LCB Beteiligungs GmbH, sujeta al pago del impuesto de corporaciones en forma ilimitada, durante la imposición del período de liquidación tributaria respectivo" (el resaltado no corresponde al original). En ese sentido, también pueden verse en ese documento, otros apartados titulados "Período de liquidación tributaria 1999// 8 b Ley del Impuesto de Corporaciones - Participación en compañías extranjeras - Período de liquidación tributaria 1999" (fs. 435-438); "Período de liquidación tributaria 2000// 8b de la Ley del Impuesto de Corporaciones - Participación en compañías extranjeras - Período de liquidación tributaria 2000" (fs. 445-447) y "Período de liquidación tributaria 2001// 8b de la Ley de Corporaciones - Participación en otras corporaciones y asociaciones de personas -Período de liquidación tributaria 2001" (fs. 453-455), en los que se hace amplia referencia al tributo mencionado y sus características, cumpliéndose por parte de la actora, con la carga establecida en el artículo 30 del Código Civil ; 6) Que a la aquí actora, la Administración Tributaria de Cartago, le comunicó el Traslado de cargos N° 2751000045162 de 27 de marzo del 2003, en el que se determinó un ajuste por concepto de impuesto sobre la renta (período 2000), por la suma de ¢225.294.310. A su vez, ese traslado de cargos indicado, fue impugnado oportunamente por la aquí actora, pero el reclamo fue desestimado (véanse copia de dichos documentos, a fs. 1-7, así como fs. 8-21 y 31-47 del segundo tomo del expediente administrativo); 7) Que la Administración Tributaria de Cartago, le comunicó a la aquí actora, la resolución determinativa N° DT-03-R-0016-3 de las diez horas veintiocho minutos del diez de diciembre del dos mil tres, en la que se confirmó el aumento en impuesto sobre la renta, por la suma de ¢225.294.310 (véase copia a fs. 31-47 del segundo tomo del expediente administrativo); 8) Que ante la resolución determinativa anterior, la aquí actora interpuso los recursos de revocatoria con apelación subsidiaria. La revocatoria, fue desestimada en todos sus extremos, por resolución AU-03-003-F de las ocho horas del veintiséis de diciembre del dos mil seis de la Administración Tributaria de Cartago. La alzada, fue resuelta por resolución 567-P-2006 de las ocho horas del veintiuno de diciembre del dos mil seis de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, en que se dispuso: "(...) Se revoca parcialmente la resolución recurrida, en el tanto excluye de la base imponible del impuesto sobre la renta del período fiscal 2000, el importe de ¢80.093.963, producto de ingresos del extranjero. En los demás extremos se mantiene lo resuelto. Se declara agotada la vía administrativa" . Así, se mantuvo incólume lo dispuesto en la resolución determinativa, relacionado con la exoneración del art. 20, inciso g) de la Ley 7210 (la resolución que rechazó la revocatoria, puede observarse a fs. 132-138; el acto que rechazó la apelación puede verse a fs. 246-277, ambos del segundo tomo del expediente administrativo).-

III) De importancia para la resolución de este asunto, se tiene que la actora, no logró comprobar el siguiente hecho : Que LCB Beteiligungs GmbH (la sociedad propietaria de la aquí actora), haya



pagado impuestos en Alemania por las ganancias transferidas, producidas durante el período fiscal 2000 . FUNDAMENTO : a) La actora presentó originalmente en sede administrativa, una certificación emitida por un contador público alemán, fechada el 4 de junio del dos mil dos (fs. 6-9 de las "Hojas de Trabajo"). En ella se dice que los dividendos recibidos por una compañía alemana no son considerados ingreso gravable del impuesto corporativo alemán y que esa exclusión general al ingreso por dividendos aplica tanto a dividendos locales como a los dividendos provenientes del exterior, aplicándose también para el impuesto al comercio. Asimismo se indica que conforme con la Ley sobre Impuestos a las Relaciones Exteriores de Alemania, el ingreso de una compañía subsidiaria en el extranjero que no es distribuido como dividendo, sino que es retenido, no es gravable, a excepción del ingreso pasivo. Se dice textualmente: "(...) la compañía matriz alemana de Centro de Producción Profesional CPP, Ltda. no ha deducido los impuestos exonerados en Costa Rica de sus obligaciones tributarias en Alemania (...)" . Cabe indicar que hasta el día 3 de junio del 2002, la aquí actora no presentó documento emitido por la Administración Tributaria alemana, alegando imposibilidad material (véase f. 4 de las "Hojas de Trabajo"); b) Posteriormente, la parte actora presentó una carta autenticada y con traducción oficial, de otro contador público autorizado y asesor fiscal, donde -a diferencia del documento anterior- se indicó: que para el año fiscal 2000, conforme con la Ley Fiscal para Corporaciones Alemanas sobre dividendos recibidos por una empresa alemana del extranjero, son incluidos en el ingreso gravable de la empresa alemana a un nivel de 5% (como gastos empresariales no deducibles), siendo esta tasa aplicable para los dividendos extranjeros si el nivel de participación es de al menos 10%, con independencia de cualquier tratado de doble impuesto. Esa tasación a un nivel de 5%, aplica también para el impuesto comercial municipal. Se manifiesta también que en Alemania no aplica el crédito por impuestos pagados en el extranjero sobre los dividendos para las corporaciones según la Sección 26 de la Ley Fiscal para Corporaciones Alemanas. Asimismo (en lo que interesa para la resolución de este caso), se tiene que en caso de que una empresa alemana distribuya dividendos costarricenses a un no residente, el impuesto retentivo generalmente se aplica a una tasa de 25%, no obstante lo cual se puede otorgar una exención del impuesto, para lo cual hay que presentar una solicitud formal a una autoridad especial en Alemania, la "Bundesamt für Steuern". Se concluye indicando que las condiciones de exoneración, "(...) se cumplieron para los dividendos pagados por LCB GMBH a Vitec Luxembourg, en el año 2001. No se pagó ningún impuesto retentivo en Alemania, en el año 2001 (...)" (véase f. 207-217 del segundo tomo del expediente administrativo); c) Posteriormente, durante la tramitación de este proceso judicial, la parte actora presentó otro documento denominado, "Confirmación de la imposición de ingresos por dividendos provenientes de Costa Rica, año 2001", emitida por la Oficina de Tributación de Freising, Alemana y fechada el día 25 de julio del 2008 , en el que se indicó que para efectos tributarios se identificó, dividendos de la aquí actora, el cual sirvió posteriormente como base para determinar el monto del impuesto sobre ingresos de sociedades o impuesto de corporación. No obstante lo anterior, no se indicó en ese documento, que los dividendos que fueron objeto de imposición, fueran los generados por la actora, durante el año fiscal 2000 . Asimismo, se presentó otro documento denominado "Confirmación de la aplicación de la tasa de derechos de recaudación de un 320% sobre monto de líquido imponible del impuesto industrial 2001, y con respecto a la determinación del impuesto industrial 2001", emitida por el Municipio de Unterschleissheim, en la que se afirma que LCB Beteiligungs GmbH, pagó el impuesto industrial para el año 2001, sin hacer alusión de si se tuvo dentro de la base imponible, los dividendos generados desde Costa Rica (véanse documentos a fs. 344-361); d) Finalmente, la parte actora, presentó diversa documentación para cumplir con lo dispuesto en el procedimiento de prueba para mejor resolver por parte del Tribunal (véase fs. 398-472). En primer término, presentó documentación emitida por la Oficina de Tributación Directa de Freising, Baviera, en la que se probó, a juicio de esta Cámara, la existencia de tributos en Alemania, que contemplaban como objeto los dividendos generados por subsidiarias establecidas en el exterior (véase la justificación en el hecho probado cinco anterior). También, presentó una



certificación emitida por la Contadora Pública Autorizada, Shirley Solís Córdoba (fs. 463-471), en que con base en la información consignada en los libros legales y en la declaración del impuesto sobre la renta de la actora, se determina que al 30 de setiembre de 2000, la empresa actora tenía utilidades retenidas de los períodos anteriores al 2000, por ¢1.707.098.058 y utilidades del período 2000, por ¢750.981.034, teniendo una utilidad acumulada por ¢2.458.079.092. Asimismo, en dicha certificación se dice que en la Asamblea de Socios del 3 de abril del 2001 (esto es, posterior a la declaración de renta del año 2000), se autorizó una distribución de dividendos generados durante el período que concluyó el 30 de setiembre de 1999 (o sea, correspondiente al período fiscal 1999 y no al 2000, que es el que interesa para el presente proceso) por la suma de ¢622.944.300 (esa es la cifra que se indica a folio 463, pero en la copia del acta de folio 466, visible también a folios 210 y 211, se indica ¢ 622.944.000), que equivale a DM 4.200.000 (cuatro millones doscientos mil marcos alemanes) a un tipo de cambio de ¢148,32 por 1DM. e) Adicionalmente, debe destacarse que en la certificación de folio 463, ya indicada, se señala que el ya mencionado acuerdo tomado en la Asamblea de Socios del 3 de abril de 2001, permitía la distribución de dividendos acumulados al 30 de setiembre del 2000, pero ello no implica que correspondan a los dividendos generados durante el año fiscal 2000, que es lo que aquí interesa a efectos de la exoneración intentada por la actora. Asimismo, es necesario hacer ver (obsérvense las copias de folios 210, 211 y 466) que la corrección efectuada en el acta número trece de la asamblea de socios de la actora, sólo implica que se reportan utilidades líquidas acumuladas por el período finalizado en el dos mil (es en relación con ese tema que se corrigió el año); pero se mantuvo incólume la consignación en el acta que las utilidades generadas en el " período que concluye el treinta de setiembre de mil novecientos noventa y nueve " son declaradas en la suma de ¢ 622.944.000 y es ese monto (reiteramos, consignado como correspondiente al período fiscal 1999 y no al período fiscal 2000, que es el que interesa en autos) el que se expresa como convertido a marcos alemanes y transferido a la sociedad propietaria de la aquí actora. Así que no se puede inferir de esos documentos, que los dividendos obtenidos por la actora en el período fiscal 2000 hayan sido efectivamente objeto de imposición en Alemania, de manera que no se cumple con el supuesto establecido en la Ley 7210 para lograr la exoneración en Costa Rica, en relación con ese período período fiscal, que es el que aquí está en discusión.

Análisis sobre los documentos antes indicados : Los documentos antes comentados presentados durante la tramitación de este proceso jurisdiccional, son los únicos útiles para determinar el derecho objetivo aplicable en Alemania y si los dividendos transferidos por la actora, a su propietaria domiciliada en ese país, fueron objeto de imposición, por parte de sus autoridades alemanas. Los presentados en vía administrativa, deben ser descartados, por contradictorios, como ya vimos, compartiendo esta Cámara, el criterio del Tribunal Fiscal Administrativo, a cuyos fundamentos remitimos.-

En cuanto a los documentos presentados en este proceso jurisdiccional, se encuentran que sí merecen credibilidad, por ser documentos auténticos, emitidos por las autoridades competentes en Alemania, por haber seguido el trámite consular correspondiente y por ser traducciones oficiales. No obstante lo anterior, también es cierto que no son útiles para demostrar que los dividendos producidos por la aquí actora, específicamente durante el año fiscal 2000 costarricense -que es el de interés en este caso- fueron objeto de imposición por parte de las autoridades fiscales alemanas. Se dice esto, porque de un examen minucioso de dichos documentos, no se desprende que así haya sido. En efecto, se encuentra que la Oficina de Tributación Directa de Freising señala que los dividendos de la aquí actora, tuvieron incidencia en el impuesto sobre ingreso de

sociedades o impuesto de corporaciones de LCB Beteiligungs GmbH del año 2001, pero en ningún momento se indica, ni se puede lógicamente desprender, que esos dividendos correspondan a los dividendos generados en Costa Rica por la actora en el año fiscal 2000 costarricense, siendo que incluso en la certificación de la Contadora Pública Autorizada (folio 463), se dice que la distribución de dividendos ordenada en la Asamblea de Socios del 3 de abril del 2001, fue por una suma (¢622.944.300) significativamente inferior a las utilidades declaradas para el año 2000 (¢750.981.034), no indicándose tampoco en esa certificación que se pagó tributo alguno por esos ¢622.944.300 que fueron distribuidos como utilidad, en Alemania. De la misma forma: lo que dice el documento emitido por el Municipio germano, es que la propietaria de la actora es su contribuyente, pero en ningún momento se dice que los dividendos transferidos por CPP, sean correspondientes al período fiscal 2000 costarricense, ni que hayan estado sometidos a imposición en Alemania conforme a la normativa vigente, ni mucho menos que de forma efectiva, los dividendos transferidos por la subsidiaria costarricense, hayan pagado impuestos. Conforme con lo anterior, el Tribunal considera que la parte actora a pesar de contar con múltiples oportunidades para hacerlo, no demostró cumplir con el supuesto de hecho de la exención establecido en la ley nacional, precisamente, el pago de los tributos exonerados en Costa Rica, incidiendo esa situación en la forma en que se resuelve esta acción .-

IV) En este asunto, las partes (la actora, los coadyuvantes activos y el Estado) presentaron abundantes argumentos para respaldar sus pretensiones y alegaciones, mismos que serán analizados por el Tribunal. No obstante lo anterior, en el siguiente considerando, se expondrá la posición de esta Cámara sobre los hechos y la aplicación del derecho que corresponda, lo anterior con el fin de lograr mayor claridad y la adecuada resolución del asunto.-

V) Este proceso en mucho está determinado por la interpretación de lo indicado en el artículo 20, inciso g) de la Ley 7210, que en lo que interesa, dice: "Artículo 20°- Las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas gozarán de los siguientes incentivos, con las salvedades que a continuación se indican: [...] g) Exención de todos los tributos a las utilidades, así como de cualquier otro, cuya base imponible se determine en relación con las ganancias brutas o netas, los dividendos abonados a los accionistas o ingresos o ventas, de conformidad con las siguientes diferenciaciones: [...] Las exenciones contempladas en este inciso no se aplicarán cuando los beneficiarios potenciales puedan descontar, en su país de origen, los impuestos exonerados en Costa Rica" .-

Con respecto a esa norma, el Tribunal interpreta, lo siguiente:

a) La intencionalidad de la norma conforme con su contenido, es evitar una doble exoneración -probablemente en evitación de un eventual escenario de "paraíso fiscal"- y por ende, de una concurrencia desleal, a nivel internacional, de forma que si en el país donde se ubica el propietario de la persona a la que se le otorgó el régimen de zonas francas, no existe imposición sobre las ganancias o dividendos exonerados en Costa Rica; entonces, se pierde la exención establecida por la norma costarricense, debiéndose en consecuencia, pagar el impuesto que corresponda en Costa Rica; b) En otras palabras, lo que se busca es que la riqueza generada no quede exenta del todo y, por ende, evitar la doble exoneración (la cual se daría si se permitiese el descuento impositivo en el país de origen, de la exoneración ya practicada en Costa Rica) y de ninguna manera establecer una doble imposición; c) El concepto de "beneficiario potencial", se contrae al propietario inmediato de la persona que se beneficia del régimen de zonas francas en Costa Rica; dejando de ser

"beneficiario potencial", en el momento que se beneficia. Así incluso, en el contrato de operación, suscrito por la actora y la Promotora de Comercio Exterior de Costa Rica, se establece que periódicamente se debe acreditar el monto y composición del capital social, nombre y nacionalidad de los socios (véase la alusión hecha en la resolución del Tribunal Fiscal Administrativa, f. 268 del segundo tomo del expediente administrativo), quedando sin relevancia que la sociedad propietaria inmediata, pueda pertenecer a su vez, a otras personas físicas o jurídicas, domiciliadas en otros países; d) De la lectura de la norma, se desprende, contrario sensu, que de lo que se habla es de las exenciones de los impuestos siempre que estas efectivamente se hayan pagado a su vez por el beneficiario potencial en su país de origen; no se habla genéricamente del impuesto que conforme con el derecho objetivo de ese Estado, habría tenido que pagar ese beneficiario. Se realiza esa interpretación del contenido de la norma, por la forma en que está redactada y por razones de realidad y lógicas: si en Costa Rica se recibe una exención real, percible y estimable en dinero, no se puede entender lógicamente que se pueda interpretar que la condición para recibirla, deba ser meramente referida a lo que teóricamente establezca el ordenamiento tributario del Estado donde esté domiciliado el beneficiario potencial; e) La exoneración en Costa Rica se pierde cuando en el país donde está domiciliado el beneficiario potencial (es decir, el propietario de la persona acogida al régimen de zonas francas en Costa Rica), las ganancias o dividendos transferidos y que fueron exonerados en nuestro país, son a su vez, objeto de "descuento", sin que sea determinante si están "sujetos" a impuestos o "exonerados" de ellos. En ese sentido, si bien es cierto, los conceptos de "exoneración" y "no sujeción" son dogmáticamente distintos, el efecto final de ambas es el mismo, sobre todo en atención al sentido y finalidad de la Ley 7210 y no cabe distinguir donde la ley no lo hace. Además, es natural que los diferentes sistemas tributarios, vigentes en las diferentes naciones, existan institutos con definiciones, que no necesariamente corresponden a los conceptos que se manejan en el derecho interno costarricense, no pudiéndose exigir que exista identidad absoluta entre las premisas y consecuencias de la ley alemana y el desarrollo que en aquella puedan tener conceptos como la "no sujeción" y la "exención", con la ley costarricense.-

Las anteriores premisas se refuerzan en el análisis que se hace del alegato de las partes, en los considerandos siguientes.-

VI) Argumentos de la sociedad actora: En primer término, la parte actora presenta como argumento, que el supuesto de hecho de la aplicación de la exoneración por el impuesto a las utilidades, está constituido por el régimen jurídico tributario vigente en el país de origen de los beneficiarios potenciales (f. 119).

El Tribunal considera que el argumento no es de recibo, porque ni a partir de una interpretación literal de la norma, que no menciona expresamente ese régimen (art. 20, inc. g) de la Ley 7210), ni a partir de una interpretación teleológica, se encuentra como supuesto de hecho, el derecho objetivo tributario del país donde se domicilia el beneficiario potencial, siendo que -como ya se dijo-, si en nuestro país se recibe la deducción que es estimable en dinero, es irrazonable que se tenga que recurrir, necesariamente, a la existencia de normas dentro de un ordenamiento tributario, que establecen una imposición sobre las utilidades. Lo razonable es verificar el efectivo pago de esas obligaciones impositivas, respecto de los impuestos exonerados en Costa Rica.-

VII) Otro argumento que presenta la actora es el concepto de "beneficiario potencial" mencionado en el art. 20, inciso g) de la Ley 7210, el cual alega se redujo incorrectamente por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal Administrativo, al de socio formal e inmediato, debiéndose tomar en cuenta que la sociedad alemana que era propietaria de la actora, era a su vez controlada por Vitec

Investments Ltd, que estaba domiciliada en el Reino Unido, misma que sí pago el impuesto corporativo de Inglaterra, por los rendimientos transferidos por la aquí actora (f. 120).-

Esta Cámara considera que el argumento no es de recibo, por cuanto no es razonable que las autoridades administrativas y jurisdiccionales costarricenses tengan que buscar a través de toda la estructura flexible de sociedades domiciliadas en diferentes naciones, quiénes son finalmente, los últimos propietarios de la sociedad que en Costa Rica está sometida al régimen de zona franca. Además, téngase presente que la actora suscribió -conforme con la ley 7210-, un contrato de operación con Procomer, en el que se estableció que se debía comunicar periódicamente quiénes eran sus socios y sus nacionalidades, informándose que era la sociedad alemana, LCB Beteiligungs GmbH, de modo que es en relación con esta sociedad que debe verificar si gozó de exención sobre los dividendos transferidos desde Costa Rica o si efectivamente pagó impuestos sobre estos en el país donde está domiciliada (Alemania, en este caso), siendo que sólo si cumplió con esto último resulta posible que sea exonerada en Costa Rica. Además, el concepto de "potencialidad" está referido en la Ley, por su misma naturaleza, en términos de "generalidad" y deja de ser "potencial" cuando se beneficia del incentivo.-

VIII) Indica la actora que en Alemania, durante el año 2001, los dividendos transferidos por la actora, estaban sometidos con diferentes tasas de impuesto corporativo y de impuesto a las relaciones exteriores, no reconociéndose la aplicación de crédito alguno por los impuestos pagados en el país de la fuente. También que en caso de que los dividendos sean distribuidos a personas físicas en Alemania, se debe pagar un impuesto personal sobre la renta, siendo que los dividendos procedentes de una sociedad extranjera, no se reconoce la aplicación de crédito alguno por los impuestos pagados en el país de la fuente (fs. 121-122).-

El Tribunal considera que los anteriores argumentos, no son de recibo. Obsérvese que la actora, si bien demostró que en el ordenamiento jurídico tributario alemán existían normas que establecían impuestos sobre los dividendos recibidos por subsidiarias domiciliadas en el extranjero, no demostró que los dividendos transferidos por la aquí actora correspondan a los producidos durante el año fiscal 2000, ni que hayan sido efectivamente objeto de imposición por las autoridades tributarias de ese país. En ese sentido, véase lo indicado en el hecho no probado de esta sentencia.-

IX) Manifiesta la actora que LCB GmbH distribuyó dividendos a Vitec Luxembourg Holdings S.A., acogiendo a una exención establecida en la ley tributaria alemana y que esta última sociedad le pagó dividendos a Vitec Investments Ltd., dueña de su capital social, mismos que a su vez quedaron sujetos a un impuesto del 30% (fs. 122-123).-

Esta Cámara considera que este argumento tampoco es de recibo, por cuanto a partir de la definición de "beneficiario potencial" sostenida por la ley (y confirmada por lo consignado en el contrato de operación suscrito en aplicación de la Ley 7210), es irrelevante para la resolución del caso, las relaciones jurídicas establecidas entre las sociedades domiciliadas en Alemania, Luxemburgo y el Reino Unido, amén que en todo caso, tampoco se logró demostrar que las rentas generadas específicamente durante el período fiscal 2000 y declarados ante la Administración Tributaria costarricense, hayan sido sujetas efectivamente a imposición en Alemania. Cabe también observar que los argumentos de la actora, han sido inconsistentes, por cuanto por un lado se dijo

que se había pagado impuestos en Alemania, a partir de los dineros transferidos desde Costa Rica y luego se dice que fue en Gran Bretaña.

X) Más adelante, la actora realiza una disquisición sobre la diferencia entre los conceptos de doble exoneración económica y doble exoneración jurídica, concluyendo que a partir de la art. 20, inc. g) de la Ley 7210, lo que existe es una doble exoneración económica. Realiza una cita del autor R. Doernberg y de otro autor no mencionado, publicado en la revista nacional "Iustitia", sobre el tema del tax sparing (clemencia o ahorro tributario) y afirma que en el ordenamiento tributario alemán, no se reconoce un sistema de tax sparing, sino "(...) un mero régimen genérico de tributación parcial en las distribuciones de dividendos entre sociedades para evitar la plurimposición de la misma capacidad económica, con imposición final en la persona física a la que finalmente se le distribuyan los dividendos (...)" (fs. 123-124).-

Si bien en este punto del escrito de formalización de la demanda, no se concreta un agravio contra las resoluciones administrativas que se combaten en este proceso tributario, por ser útil en la resolución de los argumentos siguientes, se indica que este Tribunal comparte la conceptualización del tax sparing realizada por la Dirección General de Tributación, en su oficio DGT-1012-02 del 8 de noviembre del 2002, en el que se dijo: "(...) es el trato beneficioso que en el país de origen -exportador de capitales- se le confiere a los impuestos exonerados a sus residentes a aquellos países hacia los que, como parte de sus políticas de colaboración internacional, apertura de negocios, y principios de aplicación de los impuestos, direccionan la inversión de sus capitales (...)" (énfasis suplido; véase f. 18 de las "Hojas de Trabajo"). Cabe indicar que se encuentra que la conceptualización que se haga del concepto de "tax sparing", sólo está reflejamente relacionada con la aplicación del art. 20, inc. g) de la Ley 7210, que lo que busca es simple y sencillamente, establecer en lo de interés, una causal de pérdida de exención tributaria, determinada porque en el país donde esté domiciliado el beneficiario potencial, no se pague efectivamente impuesto por las transferencias realizadas por la sociedad costarricense acogida al régimen de zona franca.-

Más adelante, dentro del escrito de deducción de demanda, la parte actora establece otro argumento subsidiario, relacionado con el anterior. Dice que la razón de ser de la norma, es evitar la doble exoneración sobre la misma riqueza, no sobre el mismo sujeto. Afirma que lo que busca la norma es evitar la doble exoneración sobre la misma riqueza (doble exoneración económica) y no evitar la doble exoneración sobre el mismo sujeto (la doble exoneración jurídica). Manifiesta que, "(...) Si lo que busca el artículo 20, inc. g) es evitar la doble exoneración internacional, necesariamente debe referirse a la doble exoneración económica y no a la doble exoneración jurídica. De acuerdo con la primera, lo que se buscaría es que la misma riqueza tribute al menos una vez ; de acuerdo con la segunda, lo que se buscaría es que el mismo sujeto tribute al menos una vez . En ese sentido, el "beneficiario potencial" no puede ser el mismo sujeto que la empresa de zona franca, por lo que si se exonera a los dos no se estaría exonerando al mismo sujeto —un sujeto es la sociedad y otro es el beneficiario potencial residente en el extranjero-, sino que se estaría exonerando la misma riqueza . En consecuencia, de lo que se trata es de asegurarse que la misma riqueza pague, al menos, una vez. Pues bien, al estar plenamente demostrado que sobre la misma riqueza —esto es, los dividendos provenientes de Costa Rica- se pagó impuestos en el Reino Unido, es clarísimo que sobre ésta se pagó impuestos al menos una vez y, por tanto, no se dio la doble exoneración económica (...)" (fs. 155-158; se indica que los subrayados no corresponden al original).-



Esta Cámara considera que el argumento de la actora, si bien es interesante y es importante la distinción conceptual hecha, resulta sin embargo, inconducente: la norma en examen (art. 20, inc. g) de la Ley 7210, busca que sobre la misma "riqueza", se practique al menos una imposición y se evite una doble exoneración, sin que interese si se trata de sociedades distintas.

En todo caso, el argumento resulta inútil por inconducente, habida cuenta lo señalado en los considerandos anteriores, a los cuales nos remitimos.-

XI) La parte actora combate los actos administrativos que considera viciados de invalidez absoluta, con diversos argumentos. Inicia diciendo que carecen de motivo, siendo que se fundamentaron en el oficio DGT-1012-02 de la Dirección General de Tributación, que precisamente se basó en que las rentas en Alemania, "no estaban sujetas". Alega que de conformidad con el dictamen C-379-2007 de la Procuraduría General de la República -mismo que es de carácter vinculante para la Administración Pública-, no se puede hacer analogía entre la figura de la "no sujeción" y la "exención". Dice que conforme con ese dictamen, en el inciso g) del artículo 20 de la Ley 7210, la no sujeción no es un presupuesto previsto expresamente por el legislador para que las empresas acogidas al régimen de zonas francas no disfruten los incentivos, derivándose que el oficio DGT-1012-02, es ilegal. Afirma que el oficio antes mencionado, es ilegal al transgredirse el principio de prohibición de la analogía, establecido en el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Dice que la hipótesis de la norma tantas veces citada, es conceder un crédito sobre el impuesto que se pagó en el país de residencia, esto es una exoneración, lo que no puede asimilarse a una no sujeción, que es precisamente lo que sucede en Alemania. Cita a diversos autores de derecho tributario (Sainz de Bujanda, Herrera Molina, Pont Clemente) y desarrolla sobre los diferentes tipos de exoneración y como lo establecido en el art. 20, inciso g) de la Ley 7210, es precisamente una exoneración, que adopta la técnica de la deducción en la cuota, que además, adopta una característica adicional: su cálculo debe hacerse en el país de origen del beneficiario potencial, en referencia al impuesto que se hubiera pagado en Costa Rica. Para sustentar esta última afirmación, realiza citas de los Informes Legales DAL-00153-07 COMEX y DAL-130-07 PROCOMER, mismos que acompañaron las consultas que dieron lugar al dictamen C-379-2007. Considera lo siguiente: "(...) quedan excluidas de la restricción del artículo 20, inciso g), por tanto, las no sujeciones, como claramente lo desarrolla el Dictamen citado de la Procuraduría, las exenciones objetivas y subjetivas, así como las exenciones que afectan los elementos cuantitativos "base imponible" y "tipo de gravamen". Incluso, quedarían excluidas formas de deducción en la cuota que no tengan la característica precisa de ser calculadas tomando como referencia la obligación tributaria que se hubiera generado en Costa Rica en ausencia de exención (...)" . Recuerda que de conformidad con el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la analogía es un procedimiento admisible para llenar vacíos legales, pero que en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones. Luego de realizar citas de los autores Pérez Royo, Ferreiro y De Castro, en los que se elabora sobre la analogía como mecanismo de integración y no la interpretación de la norma jurídica y en las que se considera que la interpretación presupone un caso regulado expresamente y la integración presupone un caso que no ha sido regulado, concluye la representación de la actora, el argumento diciendo textualmente lo siguiente: "(...) Tal como señaló el Dictamen C-379-2007, extender la restricción del artículo 20 inc. g) a una hipótesis de no sujeción, bajo el argumento de que en estos casos también se da la doble exoneración que tiene por finalidad evitar dicha restricción, es violatorio de la prohibición de analogía contenida en el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. La misma violación se produciría si se extendiera la restricción a otras hipótesis de exención diferentes a la que se hace referencia en el artículo 20, inc. g): en efecto, la hipótesis del artículo 20, inc. g) es la de una exención —en el país de origen del beneficiario potencial- que opera como una deducción

en la cuota tributaria, calculada con base en el impuesto teórico que se hubiera pagado en Costa Rica de no existir la exención en los impuestos sobre la renta, esto es, el "impuesto exonerado". Por lo tanto, otras hipótesis de exención, como una deducción en la base imponible, una exención subjetiva, una tarifa o alícuota impositiva reducida, e incluso una deducción en la cuota calculada sin referencia alguna al impuesto teórico, por más que lleven a situaciones de doble exoneración total o parcial, no pueden activar la restricción de comentario, so pena de violar la prohibición de analogía (...)" (fs. 140-152).-

El Tribunal considera que la actora no lleva razón, en los argumentos antes expuestos, que son la base de su pretensión subsidiaria. En primer término, no se aplicó analogía para incluir a la "no sujeción" dentro de las hipótesis descritas en el art. 20, inc. g) de la Ley 7210. Por el contrario, a partir del propio contenido de la norma, se tiene que el presupuesto de hecho para la pérdida de la exención en Costa Rica, es simple y sencillamente que " (...) los beneficiarios potenciales puedan descontar , en su país de origen, los impuestos exonerados en Costa Rica (...)" ; véase que no se habla en ella de "exención" sino de "descontar". En todo caso, como se dijo antes, a partir del contenido de la norma mencionada, no se puede razonablemente exigir que las normas que en el sistema tributario alemán, se apliquen a la riqueza producida por la empresa subsidiaria domiciliada en Costa Rica, tengan que tener correspondencia con la definición que nuestro país se haga de los conceptos de "no sujeción" y "exención". Tampoco, se considera que en este caso, se haya realizado una integración de normas, sino que simplemente se aplicó el sentido lógico y propio de la norma, que genéricamente habla de "descontar". Como sea, el argumento se rechaza por lo ya señalado en el considerando quinto, punto e).-

Conforme con lo expuesto anteriormente, se descarta que los actos impugnados sean nulos de pleno derecho, por defectos de motivación, tal y como pretende se declare subsidiariamente, por parte de la actora.-

XII) La parte actora realiza un argumento subsidiario, desvirtuando el concepto de beneficiario potencial manejado por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal Administrativo. Dice que ese concepto no puede identificarse sin más, con el de socio formal, siendo que incluso la ley habla de beneficiario potencial y no de socio formal. Por el contrario el concepto de beneficiario potencial debe ser el beneficiario que en algún momento tendrá derecho a los dividendos, esto es, un socio indirecto, incluyendo al beneficiario efectivo o último de los dividendos, como en este caso, Vitec Investments Ltd., domiciliada en el Reino Unido. Reseña que en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional, el beneficiario efectivo es residente de un país signatario del Convenio, no cuando el residente socio formal es una sociedad meramente instrumental. Citando a G. Corasanti, dice que el beneficiario efectivo es el que puede decidir sin limitaciones de si el capital o los otros bienes deben ser empleados directamente o concedidos en uso a terceros. Refuerza el argumento diciendo que nuestra propia legislación, alude para establecer la vinculación entre sociedades, no sólo a la propiedad accionaria sino también al poder de decisión. Refiere al artículo 61 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta y al artículo 79, 2, I del Proyecto de Ley de Impuesto sobre la Renta que se ha discutido en la Asamblea Legislativa. Refiere que en este caso, consta en certificación no cuestionada de la Administración Tributaria británica, que Vitec Investments Ltd pagó efectivamente impuesto sobre dividendos y se reconoce la conexión con la cadena de subsidiarias (fs. 152-155).-

Este argumento también debe ser rechazado por lo indicado antes: el concepto de "beneficiario potencial", se contrae al propietario y beneficiario inmediato de la persona a la que se le otorgó el



régimen de zonas francas, en Costa Rica, siendo que el contrato de operación, suscrito por la sociedad accionante y la Promotora de Comercio Exterior de Costa Rica, se dispone que periódicamente se debe acreditar el monto y composición del capital social, nombre y nacionalidad de los socios, siendo irrelevante que la sociedad propietaria inmediata, pueda pertenecer a su vez, a otras personas físicas o jurídicas, domiciliadas en otros países. La Ley habla de "beneficiario potencial" en términos generales, por sus propias características, de generalidad y abstracción.-

XIII) Dice la actora que las decisiones de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal Administrativo impugnadas, se violan los principios de seguridad jurídica, buena fe y de prohibición de ir contra los actos propios. Manifiesta que "(...) Extender la interpretación de la restricción del artículo 20, inc. g) a hipótesis diferentes a la de "deducción de los impuestos exonerados en Costa Rica" implica una total violación del principio de seguridad jurídica de todos los inversionistas que de buena fe han venido a invertir en Costa Rica" . Sostiene esa afirmación de lo establecido por la Sala Constitucional en su voto 878-00 y de las citas que realiza de los autores españoles Cubero Troyo y Pérez Luño. También dice se infringió la doctrina de los actos propios y los principios de buena fe, realizando citas del voto N° 5808-93 de las 16:42 horas del 10 de noviembre de 1993 de la Sala Constitucional y del texto entonces inédito "Lecciones de Derecho Privado" del autor F. Torrealba. Reseña la sentencia N° 44-2007 de las 11 horas 30 minutos del 30 de agosto del 2007, de la Sección Cuarta de este Tribunal Contencioso, en la que se estableció que el principio de confianza legítima, es una expresión del principio de buena fe, establecida en el artículo 21 del Código Civil. Considera que los principios citados fueron violentados por las actuaciones administrativas que se discuten en este proceso. Así, si a la actora se le concedió el régimen de zona franca en 1997, la interpretación vigente sobre el art. 20, inc. b) era precisamente la indicada en la resolución A-1398 de las 14:50 horas del 1 de julio de 1996, en el sentido de que la exención del impuesto sobre la renta, "no se aplicaría sólo en el caso de que, en un determinado país extranjero, se conceda un crédito o deducción del impuesto extranjero por un monto igual o relacionado con el teórico impuesto que se pagaría en Costa Rica de no mediar exención" . Indica que ese criterio fue ratificado en la Directriz 24-2001, que fue emitido poco después de la presentación de la declaración de renta del período fiscal 2000, por parte de la actora y que la aplicación del cambio de criterio contenido en el oficio DGT-1012-2001, sin dimensionar sus efectos hacia futuro, es una flagrante violación de los principios mencionados. Así, se debió aplicar en la especie el principio de dimensionamiento hacia el futuro de sus actos, reconocido por el Tribunal Fiscal Administrativo, N° 051-2007. Considera que si Procomer y el Ministerio de Comercio Exterior, aprobaron el régimen de zona franca, bajo ciertas condiciones, las reglas del juego no podían ser cambiadas por el Ministerio de Hacienda, con posterioridad. Manifiesta que la actora vino al país a realizar cuantiosas inversiones, bajo la premisa de que los incentivos previstos en la Ley 7210, únicamente tenían la restricción de la figura de los impuestos exonerados en Alemania. Indica que existe un deber de coordinación entre PROCOMER y la Dirección General de Tributación, para tener a disposición la información sobre el ordenamiento tributario de los diferentes países, de modo que sea en el momento de autorizar o no el régimen que se aprecie o no la restricción, para así hacer una lista de países que no califican como país de residencia de beneficiarios potenciales del régimen de zona franca (fs. 158-168).-

El Tribunal considera que este otro argumento, no es de recibo, por diferentes razones: a) En primer término, cabe recordar que en este proceso especial tributario, lo único que corresponde realizar es emitir pronunciamiento concreto sobre los actos administrativos específicos cuestionados, deviniendo en abstracto e inadmisibles que se pida pronunciamiento específico sobre



directrices u oficios de la Dirección General de Tributación, que no fueron cuestionados en este proceso especial, en que sólo se puede cuestionar lo relacionado con la fijación y liquidación de tributos en casos particulares (artículo 82 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa); b) En cuanto a la pretendida variación de criterios de aplicación sobre normas tributarias, realizada intempestivamente por parte de Dirección General de Tributación, está no fue objeto de demostración en este proceso, debiéndose por ese motivo descartarse los argumentos de violación de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. En todo caso cabe indicar que no pueden violentarse dichos principios cuando la interpretación administrativa va en contra del contenido de normas imperativas (en este caso, de la Ley 7210), en aplicación de lo establecido en el artículo 129 constitucional; c) En cuanto a que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal Administrativo, debieron haber dimensionado a futuro, los efectos de los cambios en su criterio, en el tanto iban en perjuicio de los intereses de los contribuyentes, a semejanza de lo que hace la Sala Constitucional, cuando declara con lugar acciones de inconstitucionalidad, se encuentra que dentro de las facultades legales de las autoridades administrativas mencionadas, no existe una disposición semejante a la establecida en el artículo 91 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, quedando sin sustento normativo, el argumentado presentado; d) En cuanto a que las diferentes dependencias del Ministerio de Hacienda, no podían desconocer las disposiciones de PROCOMER y COMEX, que le concedieron a la actora el régimen de zonas francas, tampoco lleva la razón la actora: el Ministerio de Comercio Exterior y la Promotora de Comercio Exterior, tienen una esfera de competencias propias, que no puede ir en detrimento de las competencias propias de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal Administrativo.-

XIV) Finalmente, la actora reitera que la redacción del art. 20, inc. g) de la Ley 7210, nunca ha servido como obstáculo que aleje la inversión extranjera directa. Dice que es una práctica normal y notoria de las empresas transnacionales que califican para zona franca el tener sociedades holding a sociedades domiciliadas en el país con régimen territorial y que, por lo tanto, no sujetarían a impuesto los dividendos distribuidos de la empresa en zona franca y que con la interpretación administrativa, esas empresas perderían el derecho a la exención en el impuesto sobre la renta, hecho totalmente desconocido a la hora que tomaron sus decisiones de inversión en Costa Rica. Concluye diciendo la actora: "(...) CPP fue admitida bajo el régimen de zona franca sin que hubiera alguna advertencia del Estado costarricense de que la restricción del artículo podía extenderse más allá de sus propios términos. Por el contrario, existía un pronunciamiento de la Administración Tributaria que claramente limitaba la hipótesis de dicho artículo a la figura del "tax sparing" o crédito por impuestos exonerados en Costa Rica, el cual estaba vigente al declarar el período 2000. No es sino en el 2002, en medio de la fiscalización de nuestra representada, que se cambia radicalmente el criterio, por lo que pretender aplicarlo con efectos hacia el pasado no es más que una burla a la seguridad jurídica y al principio de buena fe./// Asimismo, la extensión analógica pretendida por las instancias administrativas tendría, como ha dicho con dramatismo el informe Comex-Procomer, efectos devastadores en el régimen de zona franca y, como es obvio, en la reputación del país como un Estado de Derecho respetuoso de la seguridad jurídica. Quedaría, efectivamente, el Estado costarricense como un supremo engañador, que atrae con ardides a los inversionistas, para luego cambiarles abrupta y deslealmente las reglas del juego (...)" (fs. 168-171).-

Este argumento presentado por la sociedad actora, tampoco es de recibo, conforme lo estima el Tribunal. Según se observa en lo antes expuesto, los diferentes componentes del argumento ya han sido analizados antes, con excepción de que las propietarias de las sociedades en régimen de zona franca en Costa Rica, se ubican generalmente en países que aplican un régimen territorial,



viéndose perjudicadas -según dice- por la interpretación combatida y que el Estado nacional se convertiría en un engañador de los inversionistas, al cambiar las reglas del juego, de forma desleal. En cuanto a estos argumentos no analizados anteriormente, tampoco lleva razón la actora, por cuanto como ya se dijo, en este proceso especial, sólo se puede analizar la fijación y liquidación de casos concretos, no situaciones abstractas y sin sustento probatorio, como las que presenta la sociedad accionante. En este asunto no se discute la generalidad de las prácticas que en materia tributaria han realizado o no las empresas sometidas al régimen de zonas francas; lo que se discute es si -en este asunto específico- los dividendos obtenidos en Costa Rica por la actora durante el período fiscal 2000, fueron objeto de imposición en Alemania (donde está domiciliada la persona propietaria de la aquí actora); precisamente lo que no demostró la actora es que en efecto, su propietaria haya pagado los impuestos correspondientes en Alemania, por los dividendos generados en el período fiscal 2000. Es por esta razón, principalmente, que este Tribunal no acoge sus razonamientos.

XV) En la coadyuvancia activa, presentada por las asociaciones CINDE, AZOFRAS y CADEXCO (véase fs. 268-273), se indica que como representantes de los intereses económicos de empresas bajo el régimen de zona franca, les interesa la correcta aplicación de la restricción contenida en el artículo 20, inciso g) de la Ley 7210. Realizan una reseña del Informe legal del Ministerio de Comercio Exterior y PROCOMER, concluyendo que el gravamen o sujeción a impuesto de darse a nivel del socio directo únicamente, tendría un efecto devastador en el régimen de zona franca, por cuanto los grupos económicos transnacionales ubican sus empresas "holding" o tenedoras de acciones en países que no gravan las rentas de fuente extranjera, dándose una hipótesis de no sujeción, debiéndose entonces, interpretarse correctamente la norma incluyendo toda la cadena de socios directos o indirectos en que está la estructura el grupo, para llegar a un concepto correcto de la expresión "beneficiario potencial". También hacen referencia al oficio DM-1264 del Ministerio de Hacienda y al Dictamen C-379-07 de la Procuraduría General de la República, en el que se afirma que eventualmente el oficio DGT-1012-02, podría ser eventualmente ilegal. Indica que lo concluido en el dictamen mencionado de la Procuraduría trajo alivio al sector que representan sus organizaciones, "(...) al valorar como ilegal el contenido del criterio de la Dirección General de Tributación en cuanto a que una hipótesis como la mera no sujeción a impuestos en el país del beneficiario potencial activa la restricción del artículo 20, inciso g) LRZF (...)". Manifiestan su preocupación por lo indicado por el representante del Estado en este proceso, en cuanto a que lo que interesa es que los dividendos de CPP que se hayan enviado a Alemania, por el ejercicio fiscal 2000, fueran efectivamente objeto de un impuesto, desdiciendo la posición institucional de la Procuraduría expresada en el Dictamen C-397-07 y el contenido literal del artículo 20, inciso g) de la Ley de Zonas Francas. Afirman los coadyuvantes, textualmente: "(...) En una situación de no sujeción o de exención pura y simple en el país del preceptor de dividendos de una empresa de zona franca en Costa Rica, no existe conexión alguna con el sistema tributario costarricense, que es lo que implica hablar de "impuesto exonerado en Costa Rica" . Por ello es que la extralimitación en la interpretación de la ley es clara. Peor aun si esta interpretación viniera acompañada por un concepto de "beneficio potencial" restringido a la sociedad holding directa de las acciones de la subsidiaria costarricense en Zona Franca, pues es bien sabido que los grupos transnacionales suelen interponer sociedades de tenencia de acciones ubicadas en países que no aplican el criterio de renta mundial y, por lo tanto, no sujeta a impuesto los eventuales dividendos conectados con la actividad en Costa Rica, visto que en buena parte de los países desarrollados rige un criterio de renta mundial. De este modo, la consecuencia sería la pérdida injustificada del régimen de zona franca, visto que la renta que se origina en ésta finalmente sí estaría sujeta al impuesto en el país de origen efectivo del capital invertido. Finalizan el argumento señalando diversos datos sobre el



sector de zonas francas y sus beneficios para la economía nacional.-

Según observa esta Cámara, los argumentos presentados por los coadyuvantes activos, coinciden en lo medular con los expresados por la sociedad actora y que se desarrollaron en su escrito de deducción de la demanda. Luego de analizarlos, esos argumentos fueron descartados con anterioridad, por esta Cámara, debiéndose remitir a lo ya indicado a ese respecto.-

XVI) Conforme con lo antes indicado, se debe acoger la excepción de falta de derecho, opuesta por el Estado y declarar improcedentes las pretensiones principales y subsidiarias deducidas por la sociedad actora.-

XV) Se le impone a la parte vencida el pago de las costas procesales y personales de la acción, al no configurarse a juicio del Tribunal ninguna de las circunstancias eximentes, establecidas en el artículo 98 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa (de aplicación a este proceso hasta su fenecimiento, de conformidad con el transitorio cuarto del Código Procesal Contencioso Administrativo).-

Por tanto:

Se rechaza la prueba para mejor resolver ofrecida por la actora a folio 475 del expediente. Se acoge la excepción de falta de derecho y se declara improcedente en todos sus extremos, la demanda de Centro Producción Profesional CPP Limitada contra el Estado. Se condena a la actora al pago de ambas costas de esta acción.

c) Concepto de Beneficiario en el derecho Laboral

[TRIBUNAL DE TRABAJO]⁴

Voto N° 444

TRIBUNAL DE TRABAJO SECCIÓN SEGUNDA , SEGUNDO CIRCUITO JUDICIAL DE SAN JOSÉ, a las ocho horas quince minutos del dos de julio de dos mil nueve .-

Visto el recurso de apelación interpuesto por Albertina Mata Sánchez, cédula número 03-0134-0957, en calidad de cónyuge supérstite de Rodrigo Bonilla Morales , contra la resolución DNP-MT-M-SAM-4386-2008, de la Dirección Nacional de Pensiones del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 92 de la Ley 7531.-



Redacta la Jueza ARCE MENESES ; y,

CONSIDERANDO:

I.-Este Tribunal conoce del presente asunto como un órgano de instancia administrativa o jerarca impropio bifásico, por ejercer una función administrativa tutelar, no jurisdiccional.

II.-Se conoce la disconformidad con lo dispuesto por la Dirección Nacional de Pensiones, que deniega la pensión por sucesión a la petente, arguyendo que aunque era casada con el causante, señor Rodrigo Bonilla Morales, ellos se mantuvieron separados de hecho por más de veinte años, y no existía dependencia económica de ella hacia él. La Junta de Pensiones sí concede la pensión por supervivencia, bajo el amparo de la Ley 2248, de cinco de setiembre de mil novecientos cincuenta y ocho, en un cincuenta por ciento, dado que declara el derecho a una pensión por orfandad, equivalente al otro cincuenta por ciento.

III.-La Ley 2248 en el numeral artículo 7°, establece: “Cuando falleciere un beneficiario jubilado o con derecho a la jubilación, de conformidad con las disposiciones de la presente ley, el derecho de sucesión podrá ser aprovechado por las siguientes personas, en el orden que a continuación se indica, sin otro trámite que el de identificación:

- a) El cónyuge supérstite en concurrencia con los hijos.
- b) Los hijos solamente.
- c) El cónyuge supérstite en concurrencia con los padres del causante.
- ch) El cónyuge supérstite.
- d) Los hermanos huérfanos del fallecido, menores de edad, que a la fecha del fallecimiento estuvieren a su cargo.
- e) Los padres del fallecido.
- f) Los nietos menores de edad dependientes del causante.

El derecho que establece el presente artículo será igual al ciento por ciento de la suma que gozaba o hubiere gozado el causante.”

Esta regulación debe integrarse con la del ordinal 11, que dispone:

“ artículo 11. Los derechos concedidos por el artículo 7 de esta Ley, se extinguirán:

- a) Para el cónyuge supérstite, desde que contrajere nuevas nupcias. Para los hijos, sea cual fuera su sexo, desde que llegaran a la mayoría de edad, salvo en los casos de invalidez, que deberán demostrarse (...)
- b) En el caso de estudiantes, el derecho continuará hasta la edad de veintiséis años, siempre que

se compruebe cada año su promoción al curso lectivo siguiente, a juicio de la Junta de Pensiones y Jubilaciones del Magisterio Nacional.

c) Para lo hijos, sean cuales fueren su sexo y edad, desde que contrajeran matrimonio.

d) Para los nietos, desde que llegaren a la mayoría de edad, salvo que tengan la condición de estudiantes o de inválidos. “

Claramente se extrae de la integración de las normas transcritas, que los eventuales beneficiarios están mencionados en un orden conforme al cual, sólo en caso de ausencia o inexistencia de alguno de los que tengan mejor derecho, podrán declararse la pensión por sucesión a los nombrados posteriormente. Así también, en el caso del cónyuge supérstite, no se hace exclusión alguna por razón de separación de hecho, ni por demostración de inexistencia de interdependencia económica con el de cuius. Basta con que se identifique la persona interesada, como cónyuge del jubilado originario, lo que se acredita en este caso con el documento a folios 12 y 13, y para abundar, que el solicitante de la pensión no ha contraído nupcias de nuevo, que es el caso de la aquí solicitante, según se demuestra con la certificación a folio 14. Así las cosas, tiene derecho la promovente a la pensión por sucesión, en los términos que dispuso la Junta de Pensiones, en los cálculos a folio 24.

IV.-De conformidad con lo expuesto, se revoca parcialmente la resolución número DNP-MT-M-SAM-4386-2008, dictada por la Dirección Nacional de Pensiones del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, a las ocho horas treinta y cinco minutos del nueve de octubre de dos mil ocho, que excluye a la aquí recurrente, como beneficiaria de la pensión por sucesión del señor Rodrigo Bonilla Morales, y, en su lugar, se declara su derecho a una prestación por viudez, equivalente a un cincuenta por ciento de la mensualidad jubilatoria, debiendo hacerse los ajustes de repartición correspondientes, con el hijo beneficiario del causante, Pedro José Bonilla Salas. En lo demás, se confirma.

POR TANTO:

SE REVOCA PARCIALMENTE la resolución número DNP-MT-M-SAM-4386- 2008, dictada por la Dirección Nacional de Pensiones del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, a las ocho horas treinta y cinco minutos del nueve de octubre del dos mil ocho, que excluye a la aquí recurrente, como beneficiaria de la pensión por sucesión del señor Rodrigo Bonilla Morales, y, en su lugar, se declara su derecho a una prestación por viudez, equivalente a un cincuenta por ciento de la mensualidad jubilatoria, debiendo hacerse los ajustes de repartición correspondientes, considerando la pensión por orfandad declarada a favor de Pedro José Bonilla Salas. En lo demás, se confirma.



ADVERTENCIA: El Centro de Información Jurídica en Línea (CJUL 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. CJUL 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 CJUL en Línea, el usuario(a) declara expresamente que conoce y acepta las restricciones existentes sobre el uso de las obras ofrecidas por el CJUL 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 CABANELLAS, Guillermo. Diccionario de Derecho Usual. Tomo I. 4° Edic. Buenos Aires. Editorial Bibliográfica Omeba. 1962. pp 263-264.
- 2 TRIBUNAL DE FAMILIA DE SAN JOSÉ. VOTO NUMERO: 1354-09. Al ser las diez horas cuarenta minutos del ocho de setiembre del dos mil nueve.
- 3 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y CIVIL DE HACIENDA. Resolución: N° 113-2009- Segundo Circuito Judicial de San José. Goicoechea, Anexo A, a las quince horas del veintisiete de octubre del dos mil nueve
- 4 TRIBUNAL DE TRABAJO SECCIÓN SEGUNDA , SEGUNDO CIRCUITO JUDICIAL DE SAN JOSÉ, Voto N° 444. a las ocho horas quince minutos del dos de julio de dos mil nueve .