



Informe de Investigación

Título: LA DECLARATORIA DE INTERÉS PÚBLICO EN LAS ASOCIACIONES

Rama del Derecho: Derecho Comercial	Descriptor: Asociaciones y cooperativas
Tipo de investigación: Compuesta	Palabras clave: Declaratoria de Interés Público.
Fuentes: Doctrina, Normativa, Jurisprudencia.	Fecha de elaboración: 11/2009

Índice de contenido de la Investigación

1 Resumen	1
2 Doctrina	2
a) Análisis del principio de Utilidad Pública aplicado a la ley marco de las Organizaciones sin fines de lucro.....	2
3 Normativa	6
a) Ley de Asociaciones.....	6
4 Jurisprudencia	6
a) Criterio de la Procuraduría respecto a la declaratoria de utilidad Pública en caso de Asociaciones Administradoras de AyA.....	6
b) Jurisprudencia sobre el trato que se realiza tributariamente a Asociaciones que cuentan con la declaratoria de Utilidad Pública.....	16

1 Resumen

En el presente informe de investigación se recopila la información disponible acerca de la declaratoria de utilidad Pública en las Asociaciones, según lo regulado en el artículo 32 de la Ley de Asociaciones.



2 Doctrina

a) Análisis del principio de Utilidad Pública aplicado a la ley marco de las Organizaciones sin fines de lucro

[ASAMBLEA LEGISLATIVA]¹

I. ASPECTOS GENERALES

1. Es fundamental definir el universo al que se refiere la ley. Es importante precisar el acceso al concepto de utilidad pública o bien partir del concepto de que la ley se refiere a organizaciones de utilidad pública.
2. La ley marco debe partir de la libertad de asociación consagrada a nivel constitucional, y contemplar:
 - 1.1 Los tres elementos que la componen: el ingreso, la permanencia y retiro.
 - 1.2 El derecho de asociación y la libertad de no ser obligado a formar parte de asociación alguna.
 - 1.3 El derecho de participar, dentro de la organización, en la toma de decisiones.
 - 1.4 El procedimiento de expulsión que salvaguarde las garantías del derecho a la defensa y el debido proceso.
 - 1.5 Límites objetivos y subjetivos.
3. Debe quedar claro el interés del Estado de que exista la mayor cantidad de organizaciones sin fines de lucro, como una manera de asegurar la precisos.
4. Debe asegurarse la independencia de las OSFL (Organizaciones sin fines de lucro)
5. En el régimen legal de las OSFL es fundamental indicar que el Estado debe reconocer, garantizar, promover y facilitar al sector sin fines de lucro como gestor del desarrollo, por medio de:
 - 5.1 Apoyo en la creación y desenvolvimiento de las OSFL.
 - 5.2 Dentro del carácter redistribuidor del Presupuesto Nacional, es admisible que el Estado destine parte de los fondos públicos para financiar programas privados que se consideran de utilidad pública o social, con las siguientes consideraciones:
 - A través de reglas claras para el acceso a los mismos.
 - Distribución con justicia y equidad.
 - 5.3 Participación activa del sector vis á vis con el Estado.
 - 5.4 Hay que regular expresamente el principio de que el Estado debe apoyar la participación de las OSFL en contratos y convenios con el gobierno.
 - 5.5 Debe considerarse la posibilidad de abrir canales de participación públicos para las OSFL, en los tres poderes de la República (por ejemplo presentación de proyectos a la Asamblea Legislativa).



6. Es importante precisar la relación OSFL-sector lucrativo privado:

6.1 La legislación debe promover y posibilitar las alianzas estratégicas entre ambos.

6.2 Debe indicarse la necesidad de crear incentivos para las empresas privadas que ayuden a las OSFL.

7. Es fundamental contemplar la garantía y el respeto del pluralismo dentro del Sector.

8. El lucro o no lucro es un aspecto inválido para definir a las organizaciones. Deben considerarse opciones como "fines públicos" o

"Inés de desarrollo". Conviene normar lo relativo a redes asociativas o coordinadoras.

II. ORGANIZACIÓN Y ADMINISTRACIÓN

1 Como regla general, el Estado debe facilitar la creación de organizaciones sin fines de lucro, independientemente de la forma jurídica que adopten:

1.1 Deben eliminarse las limitaciones en cuanto al número mínimo de asociados que contiene la Ley de Asociaciones. (En este punto no hubo consenso por parte del comité, al considerarse la inconveniencia de que la ley promueva la atomización).

1.2 Es necesario simplificar y agilizar los procedimientos de inscripción (constitución, modificaciones al pacto constitutivo, renovación, personería, etc.).

2. Disolución de las organizaciones:

2.1 Deben contemplarse reglas claras sobre la disolución, por incumplimiento de los cometidos para los cuales fue creada la entidad.

2.2 Los bienes de la organización que se disuelva deberán ser traspasados a una organización con objetivos iguales o semejantes. Al respecto deben señalarse reglas claras en aras de no violentar el principio constitucional de igualdad ante la ley. Por otra parte, debe indicarse expresamente la prohibición de distribuir el patrimonio entre los asociados.

2.3 Es necesario regular lo relativo a los compromisos adquiridos por las organizaciones que se disuelven (por ejemplo contratos de servicios) y considerar la posibilidad de retribuir a terceros con sus activos.

2.4 Deben revisarse las causales voluntarias e involuntarias de disolución.

3. Es necesario que existan reglas claras en cuanto a los órganos de las entidades, en los siguientes aspectos:

3.1 Democratización interna y participación: límite a elecciones indefinidas y grupos que se perpetúan en el poder; prohibición de estructuras familiares. (No hubo consenso por las siguientes razones: a) la prohibición en cuestión debe establecerse para las organizaciones de interés público y no meramente privadas, b) se trata de un tema muy delicado que choca con la libertad de asociación, c) no debe prohibirse sino regularse lo relativo a las estructuras familiares, para lo que se requiere establecer aspectos como grados de parentesco).

3.2 Establecimiento de otros órganos de toma de decisión (por ejemplo consejos consultivos), en aras de eliminar el verticalismo de los órganos directivos.

3.2 Dietas y retribuciones para los miembros directivos:

- Eliminación de prohibiciones en cuanto al pago de dietas a los directivos y establecimiento de planes de incentivos.
 - Regulación de consultorías y asesorías por parte de los mismos directivos de una organización, así como prohibición para que los mismos formen parte de la planilla de las organizaciones. (No hubo consenso, ya que algunas personas consideran fundamental la participación de funcionarios en los órganos directivos y otras indicaron que también deben formar parte de ellos los mismos beneficiarios o población meta).
4. A manera de regla de principio, la administración debe ser eficiente y razonable de acuerdo con lo que establecen la ciencia y la técnica.
 5. Como una forma de buscar permanencia e idoneidad respecto al personal de las organizaciones, se considera que el mismo debe ser remunerado en forma adecuada de conformidad con los parámetros del mercado y a las reglas de la sana administración. (No hubo consenso, algunos consideran innecesario regular este aspecto en particular).
 6. Es conveniente regular prohibiciones en materia de contratación.

III. CONTROLES

Untemos:

- 1.1 Es fundamental asegurar la transparencia en el manejo de los recursos, públicos o privados, nacionales o internacionales.
- 1.2 Conviene normar la obligación de llevar libros contables actualizados.
- 1.3 Debe contemplarse expresamente lo relativo a la elaboración de informes financieros y de operación anuales.
- 1.4 Para garantizar la sana y eficiente administración, se requiere regular el requerimiento de llevar a cabo auditorías internas periódicas.

2.Externos:

- 2.1 El control estatal debe ser financiero-contable, únicamente en cuanto a los recursos que provea y siempre, a través de:
 - Informes anuales financiero-contables.
 - Informes de ejecución presupuestaria en forma periódica.
- 2.2 Debe hacerse hincapié en que el control del Estado no debe ser igual que el que se realiza a las mismas instituciones estatales. Conviene una mayor flexibilidad en atención al tipo de organizaciones.
- 2.3 Control social o autorregulación del sector: creación de una comisión o especie de superintendencia o bien órgano u órganos del sector con atribuciones y características como:
 - Representación del sector.
 - Tribunales de ética.
 - Resolución alternativa de conflictos.
 - Conocimiento y divulgación de informes financieros y de operación de las organizaciones.

- Integración en forma democrática, participativa y representativa.

IV. ACTIVIDADES ECONÓMICAS

1. "Sin fines de lucro" no significa "con ánimo de pérdida".
2. Debe garantizarse la libertad de las organizaciones para realizar actividades económicas, destinadas al cumplimiento de sus fines.
3. Es importante regular lo referente a las actividades relacionadas y no relacionadas que pueden llevar a cabo las OSFL, así como la constitución por parte de las mismas de empresas comerciales paralelas.
4. Debe evitarse el agotamiento patrimonial de las OSFL.
5. La ley debe contener la prohibición de distribuir "ganancias" o "utilidades" entre los fundadores, asociados, juntas directivas, etc.

V. ASPECTOS TRIBUTARIOS

1. En relación con la materia de exenciones tributarias, a manera de un subsidio indirecto, debe quedar claro en la legislación:
 - 1.1 El apoyo del Estado a las OSFL puede llevarse a cabo, entre otras posibilidades, a través de exenciones fiscales.
 - 1.2 Las exenciones que se conceden a las OSFL no deben verse como una concesión graciosa sino un beneficio que se les otorga al estar realizando actividades públicas.
2. No todas las organizaciones deben ser beneficiarias de exenciones tributarias de pleno derecho, por lo que:
 - 2.1 Como regla general, para ciertos beneficios tributarios bastará el sólo hecho de ser una OSFL.
 - 2.2 Por vía de excepción, ciertos beneficios podrán ser accesados únicamente a gestión de parte, siempre y cuando se cumpla con ciertos requisitos (v. gr. fines, tamaño de la organización, ámbito de acción e impacto de sus programas).
3. En aras de promover la filantropía empresarial, debe contemplarse beneficios tributarios significativos para los donantes.
4. Las organizaciones deben realizar las declaraciones de impuestos cuando ello proceda.

INTERROGANTES A CONSIDERAR PARA LA REDACCIÓN DEL PROYECTO DE LEY:

1. ¿Debe crearse una nueva figura jurídica denominada ONG?
2. ¿Debe contemplar la ley marco aspectos generales que rigen a las OSFL, y dejar vigentes las leyes particulares para cada una de las formas que contempla la legislación nacional?
3. ¿Se pretende que la ley marco nutra a todas las organizaciones o solo a las que tienen fines públicos?
4. ¿Debe regularse y dar un tratamiento diferente a las organizaciones que colaboran directamente con el Estado -mano a mano- de las que no lo hacen?



REGLA GENERAL:

Las regulaciones que se establezcan deben contener principios de claridad y simplicidad.

Se debe normar lo menos posible.

La ley debe ser un instrumento que favorezca a las OSFL.”

3 Normativa

a) Ley de Asociaciones

[ASAMBLEA LEGISLATIVA]²

Artículo 32.- Las asociaciones simples, federadas o confederadas, cuyo desarrollo o actividad sean particularmente útiles para los intereses del Estado y llenen una necesidad social, podrán ser declaradas de utilidad pública cuando lo soliciten al Ministerio de Justicia y Gracia y este lo estime conveniente. Para alcanzar este beneficio, las asociaciones deberán tener tres años de inscritas como mínimo y operar legalmente al servicio de la comunidad.

Las asociaciones reconocidas como de utilidad pública podrán gozar de las franquicias y concesiones administrativas y económicas que, para cumplir con sus fines, el Poder Ejecutivo les otorgue. En cualquier momento, el Ministerio de Justicia y Gracia revocará este beneficio, si desaparecen los motivos por los cuales fue concedido. Este Ministerio llevará los controles de las asociaciones declaradas de utilidad pública y les exigirá informes anuales.

(Así reformado por el artículo 67 de la Ley No. 7935 de 25 de octubre de 1999).

4 Jurisprudencia

a) Criterio de la Procuraduría respecto a la declaratoria de utilidad Pública en caso de Asociaciones Administradoras de AyA.

[PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA]³

Dictamen: C-169-2007



28 de mayo de 2007

Señora

Leticia Alfaro Alfaro

Secretaria Municipal

Municipalidad de Grecia

Estimado señor:

Con la aprobación de la señora Procuradora General de la República, me refiero a su oficio N°SEC-1273-2007 de fecha 11 de abril de 2007, recibido el día 26 del mismo mes y año, mediante el cual solicita a este Órgano Consultivo determinar, si la Municipalidad se encuentra facultada para eximir del pago del impuesto de la construcción (artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana), a las Asociaciones Administradoras de Acueductos y Alcantarillados (ASADA), en razón del servicio social que prestan dichas agrupaciones a la Comunidad.

Adjunta usted el criterio de la Asesoría Jurídica, oficio No.LEG.054-2007 de 28 de marzo de 2007, donde se concluye que “siendo que la Asociación solicitante no enmarca dentro de la estructura organizativa de la Administración Pública, la misma no le es aplicable la exoneración prevista en el numeral 70 de la Ley de Planificación Urbana.”

Con el fin de evacuar la consulta planteada, se procede seguidamente a realizar algunas consideraciones en torno a la exención contemplada en el artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana, Ley N°4240 de 15 de noviembre de 1968, así como a la naturaleza jurídica de las Asociaciones Administradoras de Acueductos y Alcantarillados (ASADA), para finalmente determinar si estas agrupaciones gozan del beneficio previsto en la citada norma.

I.SOBRE LA EXENCION CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 70 DE LA LEY DE PLANIFICACIÓN URBANA

La exención tributaria constituye la dispensa legal del deber fundamental de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, lo cual deriva de los artículos 18 y 33 de la Constitución Política, y 61 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Dicho concepto ha sido catalogado por la doctrina como una excepción o una negación del tributo, a la cual debe extenderse la interpretación y aplicación restrictiva de este último, veamos:

“Desde esa perspectiva, es siempre excepción al mismo, derogación de sus efectos generales y,



por consiguiente, norma excepcional derivada de otras consideraciones que las que actúan al concreto tributo en que la exención se inserta y del que constituye una negación.

La consecuencia que deriva de esta naturaleza excepcional de la exención es que su aplicación debe realizarse con criterios estrictos, llegándose así a la paradoja de que si en un principio era el tributo en su conjunto el que como norma odiosa merecía una interpretación restrictiva ahora es su opuesto, la exención, la que debe seguir unos cauces hermenéuticos tendentes a restringir sus efectos y su aplicación a los supuestos exactamente comprendidos en los presupuestos de hecho que la establecen.” (LOZANO SERRANO Carmelo, Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos. Madrid, Editorial Tecnos S.A, 1998, págs. 19 y 20.

Bajo esa misma línea de pensamiento, la Sala Constitucional al estudiar la figura de la “exoneración”, arribó a la conclusión de que esta se erige como una técnica tributaria que afecta los elementos del hecho imponible o su cuantificación, con la finalidad de evitar el nacimiento total o parcial del tributo establecido en la ley. Señala así la mencionada jurisprudencia:

“ La exoneración o exención tributaria no está prevista por el constituyente como un derecho fundamental, sino que consiste en una técnica tributaria que puede impedir el nacimiento de la obligación tributaria –exención total- o reducir la cuantía del tributo –exención parcial, a través de bonificaciones o deducciones-, por ciertos actos, hechos o negocios, o a ciertos sujetos pasivos, al cumplirse un presupuesto de hecho descrito en la norma que, de no existir, implicaría la no excepción del gravamen. Así, se consideran exenciones todas aquellas normas tributarias que afectan, o el elemento subjetivo u objetivo del hecho imponible, o los elementos de cuantificación del tributo, sea, en la base imponible (deducciones y reducciones) o en el tipo de gravamen. El artículo 61 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios define la exención como “...la dispensa legal de la obligación tributaria”. No resulta adecuado hablar de un derecho a no pagar determinado tributo, o a satisfacerlo en una cantidad inferior de la que corresponde pagarla a otros contribuyentes. Se trata de que la obligación tributaria está exenta (o derogada) o surge con un monto más reducido, de conformidad como lo defina la norma tributaria. Por ello, la mayoría de la doctrina concluye que la exención no constituye un derecho subjetivo, sino una situación objetiva, configuradora del tributo, que puede ser derogada por el legislador en cualquier momento.” (Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 446 de las catorce horas con cuarenta y siete minutos del veinticinco de enero del dos mil seis)

Conforme a lo expuesto, se tiene entonces que la exención debe encontrarse establecida en una norma de rango legal. Lo anterior, por cuanto en materia de exenciones resulta aplicable el principio de reserva legal, mismo que impera para la creación de tributos. De modo que, no podría extenderse dicho beneficio a hechos o sujetos no contemplados en la norma, pues ello devendría en una ilegalidad. Por esta razón, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia advirtió sobre el imperioso deber que tienen las autoridades competentes, de verificar que el supuesto de hecho que se invoca exento coincida con el hecho contenido en la norma que otorga la exoneración. A mayor abundamiento, se transcribe en lo conducente el criterio judicial indicado:

“En esta tesitura, al igual que los tributos se encuentran sujetos a un principio de reserva legal,



también lo están las exenciones y beneficios, en cuya fuente de creación, deben enunciarse los elementos básicos que la delimitan. (...)

Ahora bien, esta última característica aludida supone que las exenciones y beneficios tributarios solo pueden concederse si el hecho concreto que se invoca, corresponde al supuesto fáctico de la norma autorizante y su otorgamiento es factible acorde al parámetro fijado por el legislador en la fuente de su creación. Por ende, cuando la norma imponga de forma clara e indubitable condiciones concretas para el disfrute o recepción de los efectos benevolentes del régimen fiscal, en su aplicación estos parámetros no podrán ser eludidos en tanto son parte inexorable del hecho condicionante que el ordenamiento ha fijado. Así visto, el efecto condicionado se producirá, cuando esos presupuestos fácticos estipulados en el mandato se hayan satisfecho. De este modo, el juzgador debe analizar en cada caso, con el cuidado de rigor, si el supuesto de hecho propuesto por el sujeto pasivo encuadra y coincide con el hecho exento dispuesto por la norma que prevé el beneficio, dentro de su contenido material. En esta confrontación, en tesis de principio, resulta improcedente ampliar los efectos de la norma a extremos que ella no contempla, ni que deriven de su contenido, como igualmente inviable por imperio de ley lo son las prácticas analógicas en este tipo de situaciones, pues surge el riesgo de incorporar dentro del hecho exento, supuestos que no contempla la ley, lo que atentaría contra el precitado principio de reserva legal que impera en estos campos." Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia , resolución N° 000399 -F-2006 de las diez horas c uarenta minutos del veintiocho de junio del dos mil seis.

Ahora bien, en el presente caso, nos encontramos ante una norma de índole legal, artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana, la cual contiene una exención de tipo subjetivo, es decir, "...las que excluyen a determinables personas por las razones que la legislación estime del caso, para ser sujetos pasivos..." (Washington Lanziano, Teoría General de la Exención Tributaria, Argentina, Ediciones Depalma, 1979, pág. 262). Dispone el citado numeral:

"Artículo 70.-

Se autoriza a las municipalidades para establecer impuestos, para los fines de la presente ley, hasta un 1% sobre el valor de las construcciones y urbanizaciones que se realicen en el futuro (...) No pagarán dicha tasa las construcciones del Gobierno Central e instituciones autónomas, siempre que se trate de obras de interés social, ni las instituciones de asistencia médico-social o educativas".

Tal norma ha sido objeto de análisis por parte de este órgano consultivo, y se ha concluido que el impuesto sobre el valor de las construcciones y urbanizaciones contenido en el artículo de cita, responde no solo a la necesidad de las municipalidades de contar con fondos para sufragar los gastos propios de la localidad que administra, sino también a la necesidad de ejercer un control ordenado de la planificación urbana dentro de una determinada circunscripción territorial. Por ello, el legislador facultó a las municipalidades a cobrar dicho tributo, pero también paralelamente dispensó de su pago a determinados sujetos, y bajo ciertas condiciones. (Véase dictámenes C-192-1995, OJ-050-2000, OJ-106-2002, OJ-161-2004, C-376-2006, C-388-2006)

Así, la exención en estudio aplica única y exclusivamente al Gobierno Central e instituciones

autónomas --cuando las obras a construir sean de interés social--, y a las instituciones de asistencia médico-social o educativas. En este punto, es importante considerar que a efecto de determinar los alcances de la exoneración en cuestión, este órgano asesor deslindó el concepto de "Gobierno Central" utilizado por el legislador en el artículo transcrito supra, concluyendo que dicho término debe ser entendido como sinónimo de Estado (Dictamen C-192-95 de 05 de setiembre de 1995). Siendo así, y a efectos de aplicar la exención contenida en el artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana, corresponde a la entidad municipal verificar que los solicitantes sean los sujetos exentos contemplados en la norma, y que las obras de construcción sean de interés social, o que correspondan a instituciones de asistencia médico social o educativas.

Significa entonces que, las Municipalidades no se encuentran facultadas para eximir del pago del impuesto sobre el valor de las construcciones, a sujetos o hechos que el legislador no comprendió en la dispensa tributaria en cuestión. Por siguiente, deben los entes municipales registrarse por el principio de reserva legal, a efecto de evitar extender dicho beneficio a supuestos no enunciados en la referida norma de exención.

I. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS ASOCIACIONES ADMINISTRADORAS DE ACUEDUCTOS Y ALCANTARILLADOS

Las Asociaciones Administradoras de Acueductos y Alcantarillados (ASADA), surgen a raíz de la Ley Constitutiva del Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, Ley No. 2726 de 14 de abril de 1961 y sus reformas, la cual además de constituir al AyA como una institución autónoma del Estado, lo facultó a delegar la administración, operación y mantenimiento de los sistemas de acueductos y alcantarillados --que le fueron encomendados por el legislador--, a agrupaciones debidamente conformadas para tal efecto, según se desprende del artículo segundo inciso g) de la citada ley:

"Artículo 2. Corresponde al Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados:

(...)

g) Administrar y operar directamente los sistemas de acueductos y alcantarillados en todo el país, los cuales se irán asumiendo tomando en cuenta la conveniencia y disponibilidad de recursos. Los sistemas que actualmente están administrados y operados por las corporaciones municipales podrán seguir a cargo de éstas, mientras suministren un servicio eficiente.

Bajo ningún concepto podrá delegar la administración de los sistemas de acueductos y alcantarillado sanitario del Área Metropolitana.

Tampoco podrá delegar la administración de los sistemas sobre los cuales exista responsabilidad

financiera y mientras ésta corresponda directamente al Instituto.

Queda facultada la institución para convenir con organismos locales, la administración de tales servicios o administrarlos a través de juntas administradoras de integración mixta entre el Instituto y las respectivas comunidades, siempre que así conviniere para la mejor prestación de los servicios y de acuerdo con los reglamentos respectivos.

Por las mismas razones y con las mismas características, también podrán crearse juntas administradoras regionales que involucren a varias municipalidades". (El resaltado no es del original)

Con fundamento en la norma transcrita anteriormente, el Poder Ejecutivo procedió en un primer momento a emitir el Reglamento de los Comités Administradores de los Acueductos Rurales, Decreto N°6387-G de 16 de setiembre de 1976, el cual pretendió regular las organizaciones encargadas de administrar los servicios delegados por el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados. No obstante, dicha normativa fue derogada por el Reglamento de las Asociaciones Administrativas de Acueductos Rurales, Decreto sin número de fecha 14 de enero de 1997, mismo que quedó sin efecto por el Reglamento de las Asociaciones Administrativas de los Sistemas de Acueductos y Alcantarillados, Decreto N°29100-S de 09 de noviembre de 2000, el cual a su vez perdió vigencia con el Reglamento de las Asociaciones Administradoras de Sistemas de Acueductos y Alcantarillados Comunales, Decreto N°32529 de 02 de febrero de 2005, que rige a la fecha. Dispone este último reglamento en su artículo 3:

“ Artículo 3. A y A mediante convenio suscrito al efecto, previo acuerdo favorable de su Junta Directiva, podrá delegar la administración, operación, mantenimiento y desarrollo de los sistemas de acueductos y/o alcantarillados comunales, a favor de asociaciones debidamente constituidas e inscritas de conformidad con la Ley de Asociaciones N°218 del 08 de agosto de 1939, sus modificaciones y respectivo Reglamento, Decreto Ejecutivo N°29496-J, publicado en La Gaceta N°95 del 21 de mayo del 2001.

Asimismo, AyA facilitará a las futuras asociaciones el proyecto de estatutos y posteriormente el aval de los mismos, los que deberán ser presentados al Registro de Asociaciones del Registro Nacional, para su respectiva inscripción.”

De la norma transcrita, se desprende que las Asociaciones Administradoras de Acueductos y Alcantarillados constituyen personas jurídicas de naturaleza privada, dado que su creación debe regirse por la Ley de Asociaciones. Por esta razón, la Procuraduría General mediante criterio OJ-066-2002 del 30 de abril de 2002, indicó que la constitución de dichas asociaciones (ASADA) debe realizarse con absoluto respeto al derecho de libre asociación. No obstante, también advirtió que su funcionamiento se encuentra sometido a los requisitos y requerimientos exigidos por la normativa que las regula, ya que les fue encomendado el ejercicio de una especial actividad que involucra la prestación de servicios públicos en beneficio de una colectividad.



Al respecto, la Sala Constitucional ha destacado que la delegación de esa responsabilidad de administrar el sistema de acueductos y/o alcantarillados sanitarios, supone una clara concesión de gestión de servicio público, obsérvese:

“III.-SOBRE LAS ASOCIACIONES ADMINISTRADORAS DE LOS SISTEMAS DE ACUEDUCTOS Y ALCANTARILLADOS. (...) De lo anterior se colige la autorización legal al Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados para delegar la administración, operación y mantenimiento de estos sistemas de acueductos y alcantarillados en favor de organizaciones debidamente constituidas para tales efectos. Esta posibilidad ha sido admitida por la jurisprudencia de la Sala Constitucional. Así, en sentencia No. 3041-97 de las 16:00 hrs. del 3 de junio de 1997, se explicó:

" La Ley Constitutiva del Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, n° 2726 de 14 de abril de 1961 y sus reformas, asigna a esa entidad autónoma el deber de 'resolver todo lo relacionado con el suministro de agua potable (...) para todo el territorio nacional...' (artículo 1, cuyos conceptos son reiterados en el numeral 2 inciso a). (...). Ahora bien, es palmaria la atribución que el mismo texto normativo brinda a A y A (en el pluricitado artículo 2, inciso g) de convenir, con organismos locales -como, por ejemplo, la Asociación de Desarrollo Integral del Cacao de Alajuela-, la administración de los servicios de acueductos y alcantarillados en determinados lugares del país. Estamos así ante una clara figura de concesión de gestión de servicio público, en donde -a pesar del silencio de la ley sobre este particular- es incontestable que el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados debe retener, ineludiblemente, los poderes de supervisión e intervención necesarios para garantizar la vigencia de los principios fundamentales del servicio público, a saber: continuidad, eficiencia, adaptación e igualdad en el trato de los usuarios (artículo 4 de la Ley General de la Administración Pública)."

En el plano infraconstitucional, la Ley de Asociaciones No. 218 del 8 de agosto de 1939, regula la constitución e inscripción de estas organizaciones (ver en este sentido los artículos 1, 3, 11 y 14 del Decreto No. 29100-S). Igualmente, resultan aplicables otras disposiciones de rango legal tomando en consideración el tipo de servicio público suministrado. De lo anteriormente indicado, resulta evidente que las asociaciones administradores de acueductos rurales, en cuanto administran por convenio con el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados ese servicio público, se encuentran, de derecho, en una posición de poder respecto de los usuarios y ejercen, para ese fin, una serie de competencias y funciones públicas, todo lo cual las hace sujetos pasivos del recurso de amparo contra particulares (artículo 57 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional).” SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Voto N°2006-01651 de las dieciséis horas con treinta y nueve minutos del catorce de febrero del dos mil seis.- (El resaltado y subrayado no son del original)

Este pronunciamiento de la Sala Constitucional, legitima a las Asociaciones Administradoras de Acueductos y Alcantarillados para brindar a la comunidad un servicio público, mediante la figura de concesión de gestión. Sin embargo debe aclararse que, no por ello, dichas asociaciones forman parte del sector público, ya que éste lo conforman única y exclusivamente organizaciones de naturaleza pública, situación que fue analizada en el Dictamen C-136-94 de 22 de agosto de 1994:



“(…) Si bien el término "sector público" es un término de difícil definición, puede decirse que su núcleo está constituido por organizaciones públicas. Es decir, está integrado por personas jurídicas de naturaleza pública. Lo que excluye, por principio, la integración del sector por personas privadas, aún cuando realicen una actividad considerada servicio público o bien que esa actividad sea de utilidad pública. (...) Las entidades privadas componen ese sector privado, aún cuando la actividad que realicen pueda catalogarse de servicio público económico. Simplemente, el Estado no toma a su cargo la actividad ejercida por la entidad privada, no la incorpora a la Administración ni al resto de su organización.” El resaltado y subrayado no son del original.

Asimismo, debe recalcarse que aunque el Poder Ejecutivo dotó a las asociaciones en cuestión de una reglamentación especial para su actividad y organización (Reglamento de las Asociaciones Administradoras de Sistemas de Acueductos y Alcantarillados Comunales, Decreto N°32529), tal normativa no modifica en lo absoluto su carácter privado. Conforme se ha indicado, estas asociaciones constituyen entidades de servicio público de naturaleza privada (ver Dictamen C-190-96 de 27 de noviembre de 1996), a las cuales les corresponde brindar dichos servicios de forma eficiente, oportuna e igualitaria, y para lograrlo deben cumplir los fines previstos en el artículo 16 del citado Reglamento, a saber:

“ Artículo 16. La Asociación Administradora deberá tener como únicos y específicos fines: la construcción, administración, operación, mantenimiento y desarrollo de los sistemas de acueductos y alcantarillados delegado por el AyA; así como la conservación y aprovechamiento racional de las aguas necesarias para el suministro a las poblaciones; vigilancia y control de su contaminación o alteración, por lo que los recursos financieros generados por la gestión del sistema, deberán dedicarse exclusivamente a esos fines.”

En atención a los fines que le impone el ordenamiento jurídico a tales asociaciones, las mismas no podrían compararse con otros sujetos de Derecho Privado, ya que las primeras se encuentran obligadas a reinvertir las utilidades, de forma única y exclusiva, en el sistema de acueductos y alcantarillados que les fuera delegado en administración por parte del AyA. Por ello, la actividad que desarrollan es evidentemente de interés público, pues conforme se ha indicado líneas atrás, la finalidad de estas agrupaciones es brindar un servicio público en beneficio de una colectividad.

En este punto, es importante advertir que aunque las Asociaciones Administradoras de Acueductos y Alcantarillados realizan labores de interés público, esto no significa que puedan gozar de los privilegios y exenciones que el ordenamiento jurídico otorga a las asociaciones declaradas de utilidad pública. Lo anterior, por cuanto la declaratoria de utilidad pública debe realizarse conforme a lo establecido en los artículos 32 de la Ley de Asociaciones, y 28 al 31 de su Reglamento. Al respecto dispone el numeral 32:

“Artículo 32.-

Las asociaciones simples, federadas o confederadas, cuyo desarrollo o actividad sean particularmente útiles para los intereses del Estado y llenen una necesidad social, podrán ser declaradas de utilidad pública cuando lo soliciten al Ministerio de Justicia y Gracia y este lo estime conveniente. Para alcanzar este beneficio, las asociaciones deberán tener tres años de inscritas como mínimo y operar legalmente al servicio de la comunidad.

Las asociaciones reconocidas como de utilidad pública podrán gozar de las franquicias y concesiones administrativas y económicas que, para cumplir con sus fines, el Poder Ejecutivo les otorgue. En cualquier momento, el Ministerio de Justicia y Gracia revocará este beneficio, si desaparecen los motivos por los cuales fue concedido. Este Ministerio llevará los controles de las asociaciones declaradas de utilidad pública y les exigirá informes anuales.

(Así reformado por el artículo 67 de la Ley No. 7935 de 25 de octubre de 1999). El resaltado y subrayado no son del original.

Obsérvese que la declaratoria de utilidad pública, consiste en una distinción y un beneficio que el legislador previó para aquellas asociaciones que destinan la totalidad de sus ingresos a labores de índole social, sea a favor de los intereses del Estado. Por ende, es necesario que el Ministerio de Justicia realice tal declaratoria de forma expresa, y que además, lo comunique al Registro de Asociaciones y al Departamento de Exenciones del Ministerio de Hacienda, conforme lo dispone el artículo 31 del Reglamento de la Ley de Asociaciones. De esta forma, las asociaciones declaradas de utilidad pública podrán gozar de los privilegios y exenciones que el ordenamiento jurídico les otorgue por ostentar dicha condición.

Por otra parte, y a modo de conclusión, valga reiterar que las Asociaciones Administradoras de Acueductos y Alcantarillados, constituyen entidades de servicio público de naturaleza privada, las cuales aunque no forman parte del sector público, deben regirse por la normativa especial que regula el servicio de acueducto y/o alcantarillado que le fue delegado por la autoridad competente, de conformidad a lo dispuesto en la Ley N° 2726 de 14 de abril de 1961 y sus reformas, y el Decreto N° 32529.

III.SOBRE EL FONDO DEL ASUNTO

Una vez delimitados los alcances de la exención contenida en el artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana, y habiéndose determinado la naturaleza jurídica de las Asociaciones Administradoras de Acueductos y Alcantarillados, resta entonces definir si éstas últimas disfrutaban del beneficio antes aludido.

Para tal efecto, debe considerarse que la citada norma contempla una exención subjetiva del impuesto municipal del 1% sobre el valor de las construcciones, a favor del Estado, instituciones autónomas e instituciones de asistencia médico-social o educativas. En este punto, es importante detenerse para advertir que aún cuando el AyA fue creado como una institución autónoma del



Estado (artículo 1 de la Ley N° 2726), y pese a tener la potestad de delegar la administración del servicio de acueductos y/o alcantarillados, a las agrupaciones que se conformen como Asociaciones Administradoras de Acueductos y Alcantarillados (artículo 2 inciso g. de la misma ley), ello no implica que tal delegación incluya la transmisión de las exoneraciones que el ordenamiento legal le otorgue al AyA. Dicha conclusión, encuentra sustento en la doctrina que estudia la materia, verbigracia:

“Las exenciones configuran una posición jurídica. Esta circunstancia, hace que les sean aplicables muchas de las características que informan a los estados, las que referidas a las exenciones tributarias, consisten en su inalienabilidad, intrasmisibilidad, irrenunciabilidad, imprescriptibilidad e incomunicabilidad.” (Washington Lanziano, Teoría General de la Exención Tributaria, op.cit., pág. 181)

Por consiguiente, la dispensa legal que podría aplicarse al AyA, en caso de cumplir con los supuestos previstos en el artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana, no se extiende a las Asociaciones Administradoras de Acueductos y Alcantarillados, dado que nos encontramos ante una exención subjetiva, cuyos alcances se limitan al sujeto y/o hecho exento que enuncia la norma.

Desde otra óptica, al configurarse dichas asociaciones como entidades de servicio público de naturaleza privada, tampoco encuadrarían en ninguno de los sujetos exentos contemplados en el artículo 70 de cita, por lo que no podrían gozar de la dispensa en cuestión, pues como se ha indicado, el ámbito subjetivo de aplicación de ese régimen exonerativo se limita únicamente al Estado e instituciones autónomas --cuando las obras a construir sean de interés social--, y a las instituciones de asistencia médico-social o educativas.

Es por ello que las Municipalidades no podrían eximir de dicho impuesto a las Asociaciones Administradoras de Acueductos y Alcantarillados, aún cuando éstas últimas realicen un servicio social a la comunidad, sea el servicio público de acueductos y/o alcantarillados que les fue delegado por parte del AyA. Lo anterior, por cuanto las entidades municipales no se encuentran facultadas a sustraer de la imposición hechos o sujetos no previstos en la norma de exención, ya que el único órgano competente para otorgar la dispensa tributaria lo es la Asamblea Legislativa.

En ese sentido, debe quedar claro que el impuesto sobre las construcciones tiene como fuente una ley nacional (ley común); es decir no se trata de la autorización legislativa de un tributo de naturaleza municipal, sino de la creación de un tributo diverso, cuyos beneficiarios serán las municipalidades donde se realicen obras de construcción. Es decir, estamos en presencia de un tributo municipal por su destino, pero su origen es una ley común, en cuyo caso la recaudación, disposición, administración y liquidación, corresponde a cada entidad municipal. Siendo así, el legislador en ejercicio del poder tributario que le asiste, puede establecer exoneraciones sin estar sujeto a que sean las entidades municipales las que las propongan.

Lo anterior implica que, al tenor de lo dispuesto en el artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana -N° 4240 de 15 de noviembre de 1968 y sus reformas-, para que las edificaciones erigidas por las Asociaciones Administradoras de Acueductos y Alcantarillados no resulten afectas al impuesto de construcciones, dicha exención debe establecerse mediante ley. Y no existiendo en la actualidad

ninguna norma de rango legal que exima a esas asociaciones del pago del impuesto aludido, deberán asumir entonces la liquidación correspondiente a dicho tributo.

IV. CONCLUSIÓN

Con fundamento en lo expuesto, la Procuraduría General de la República es del criterio que, dada la naturaleza jurídica de las Asociaciones Administradoras de Acueductos y Alcantarillados – entidades de servicio público de naturaleza privada-, las mismas no encajan dentro de los sujetos exentos contenidos en el artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana. De modo que, aún cuando dichas agrupaciones realicen un servicio social a la Comunidad, no podrían las entidades municipales eximir las del pago del impuesto municipal de construcción, ya que ello implica sustraer de la imposición hechos o sujetos no previstos en la norma de exención, siendo la Asamblea Legislativa el único órgano competente para otorgar la dispensa tributaria en cuestión.

b) Jurisprudencia sobre el trato que se realiza tributariamente a Asociaciones que cuentan con la declaratoria de Utilidad Pública

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO]⁴

Resolución: N° 27-2009-S-VIII

TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCION OCTAVA. II Circuito Judicial. San José, a las catorce horas del treinta de marzo del año dos mil nueve.-

Proceso especial tributario , interpuesto por Avón de Costa Rica Sociedad Anónima, representada por su apoderado generalísimo sin límite de suma señor André Garnier Kruse, mayor, casado en segundas nupcias, administrador de empresas, vecino de San José, cédula de identidad número 1-416-1344, y actuando como abogado director el Licenciado Rafael González Saborío, en contra de el Estado, representado por la Procuraduría General de la República y fungiendo como abogado del Estado el Licenciado Juan Luis Montoya, mayor, casado, abogado, cédula de identidad número 2-267-737.

RESULTANDO

I. Con el presente proceso especial tributario, cuya cuantía fue fijada en doscientos ochenta y dos millones trescientos un mil trescientos seis colones con sesenta céntimos, mediante resolución de las 14:49 horas del 8 de marzo del 2007, la parte actora pretende que en sentencia se declare que por ser contraria a derecho se deje sin efecto la resolución 267-2005 dictada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo que confirmara la número DT10RV057-02 de la Dirección General de Tributación y se condene al Estado al pago de ambas costas de este proceso.

II. Conferido el traslado de rigor, la representación de la entidad demandada se opuso a la presente acción e interpuso las excepciones de falta de derecho, y la genérica de sine actione agit, solicitando se condene a la actora al pago de ambas costas.

III . Que en los procedimientos se ha observado las prescripciones legales de rigor, y no se observan vicios u omisiones susceptibles de producir nulidad de lo actuado o indefensión a las partes. Se dicta esta resolución previa deliberación dentro del margen de tiempo que las labores de este Despacho lo permiten; y

Redacta el juez Espinoza Salas; y

CONSIDERANDO

I)- SOBRE LOS HECHOS: I.1)- HECHOS PROBADOS: Se tienen por demostrados los siguientes hechos de interés para la resolución de este asunto, por ser conteste con los elementos de convicción que en su apoyo se citan: 1) Que mediante traslado de cargos número 275-10-00138-00 la Dirección General de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes le comunicó al contribuyente Avón de Costa Rica, S.A. una diferencia en el impuesto sobre la renta, por ajuste en los ingresos y en los gastos, de doscientos cincuenta y tres millones ciento sesenta y dos mil ciento ochenta y tres colones con once céntimos, estableciendo para ello una base imponible de ochocientos cuarenta y cinco millones trescientos veinticuatro mil setecientos diez colones con treinta y ocho céntimos (Ver folios 2 al 39 del expediente administrativo). 2) Que mediante traslado de cargos número 275-10-00139-00 la Dirección General de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes le comunicó a la gestionante una diferencia en el impuesto sobre la renta, por ajuste en los ingresos, gastos y créditos de cuatrocientos dos millones doscientos sesenta y seis mil seiscientos nueve colones con noventa céntimos, estableciendo para ello una base imponible de mil trescientos cuarenta y dos millones novecientos ocho mil novecientos setenta y seis colones con treinta y tres céntimos (Ver folios 41 al 87 del expediente administrativo). 3) Que mediante traslado de cargos número 275-10-00140-00 la Dirección General de Tributación Administración de Grandes Contribuyentes le comunicó al contribuyente Avón de Costa Rica, S.A. un aumento en el impuesto de ventas para febrero y abril de 1997 de dos millones seiscientos treinta y nueve mil cuarenta y siete colones con setenta y nueve céntimos. (Ver folios 89 al 95 del expediente administrativo). 4) Que mediante traslado de cargos número 275-10- 00141-00 la Dirección General de Tributación Administración de Grandes Contribuyentes le comunicó al contribuyente Avón de Costa Rica, S.A. un aumento en el impuesto de ventas para enero, febrero, abril, julio, y setiembre de 1998 de cinco millones novecientos treinta y dos mil setecientos ochenta y ocho colones con cinco céntimos (Ver folios 97 al 104 del expediente administrativo). 5) Que mediante escrito presentado ante la Administración de Grandes Contribuyentes el siete de febrero del 2001, la contribuyente Avón de Costa Rica S.A. interpuso los recursos de revocatoria y apelación en contra de los traslados de cargos número 275-10-00138-00, 275-10- 00139-00, 275-10-00140-00 y 275-10-00141-00 (Ver folios 106 al 178 del expediente administrativo). 6) Que mediante resolución AU10R1012-1 de las 12:00 horas del 19 de octubre del 2001, la Dirección General de Tributación suspende el procedimiento administrativo en cuanto a los traslados de cargos número 275-10-00138-00, 275-10- 00139-00 para conocer del incidente de nulidad formulado por la contribuyente (ver folio 181 del expediente administrativo). 7) Que mediante



resolución AU10R1020-1 de las 12:02 horas del 31 de octubre del 2001, la Dirección General de Tributación revoca de oficio la resolución AU10R1012-1 de las 12:00 horas del 19 de octubre del 2001 (ver folio 183 del expediente administrativo). 8) Que mediante escrito presentado ante la Administración de Grandes Contribuyentes el 26 de octubre del 2001, la actora interpuso los recursos de revocatoria y apelación en contra del oficio AU10R1012-1 (Ver folios 184 a 192 del expediente administrativo). 9) Que mediante resolución DT10RV057-02 de las quince horas del veinte de junio del 2002, la Dirección General de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes declaró sin lugar el recurso de revocatoria y el incidente de nulidad formulado por la actora, admitiendo el recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, procediendo a fijar por concepto de impuesto sobre la renta del período fiscal 97, un aumento con respecto a lo declarado de ciento ocho millones seiscientos noventa y ocho mil trescientos noventa y dos colones con noventa y cinco céntimos y para el período fiscal 98 la suma de ciento ochenta y ocho millones setecientos ochenta y seis mil ochocientos setenta y cinco colones con cincuenta y cuatro céntimos. (ver folios 779 a 1047 del expediente administrativo). 10) Que en contra de la resolución DT10RV057-02 de las quince horas del veinte de junio del 2002, la empresa Avón formuló los recursos de revocatoria y apelación (ver folios 1048 a 1064 del expediente administrativo). 11) Que mediante resolución AU10R094-02 de las once horas del veintiséis de octubre del 2002, la Dirección General de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes, declaró sin lugar el recurso de revocatoria, confirmó lo dictada en la resolución recurrida y admitió la apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo (ver folios 1070 al 1123 del expediente administrativo). 12) Que mediante resolución 267-2005 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, de las ocho y treinta horas del treinta de junio del 2005, se deja sin efecto parcialmente la resolución recurrida, en el sentido de que se desaplican los ajustes del gasto de incobrables del período fiscal 97, como del 98, confirmándose en todo lo demás (ver folios 1161 al 1220 del expediente administrativo). 13) Que la Corporación Garnier y Garnier es dueña del 80% del capital social de Avón de Costa Rica S.A., posee los mismos representantes legales, comparten el mismo domicilio fiscal y la primera tiene para los períodos fiscales de 1997 y 1998 una situación económica débil, al contrario de Avón de Costa Rica que se encuentra para dichos períodos fiscales sólida económicamente. (Ver las Hojas de Trabajo a folios 182, 183, 401 a 403, 450, y 480, así como folios 16 a 19, 193 y 194 al 205 del expediente administrativo.)

I.2)- HECHOS NO PROBADOS: No se demostró que la cuenta por pagar N° 1-14-95-20-50 de la Empresa Avón de Costa Rica S.A. sea un incremento patrimonial justificado.

II)- SOBRE EL FONDO: II.1)- RESPECTO A LOS AJUSTES EN INGRESOS E INCREMENTOS PATRIMONIALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA: El instituto jurídico del incremento patrimonial, ha sido definido por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en el voto, 521-F-2005, de las 16:20 horas del 20 de julio del 2005, indicando que " Se acepta como tales los provenientes de la acumulación de nuevas riquezas y los originados en la revalorización de los elementos ya existentes (plusvalías). Así, se tiene que es incremento de patrimonio la diferencia de sentido positivo que experimenta el titular al comparar el monto final con el inicial de un ejercicio económico. Por incrementos patrimoniales no justificados se admite a nivel doctrinario, aquellos, que el sujeto pasivo exterioriza, cuando su existencia es desconocida para la Administración Tributaria. La forma en que normalmente se produce, no lo es mediante una declaración, como en el caso bajo estudio, sino por las adquisiciones realizadas a título oneroso cuando la financiación no se corresponde con la renta y patrimonio declarados por el sujeto pasivo, así como en el caso de elementos patrimoniales o rendimientos ocultos, y por ende, desconocidos administrativamente,



hasta el momento de la revelación. ". Dispone la Ley de Impuesto sobre la Renta N° 7092 del 21 de abril de 1988, en su ordinal cinco, en relación con el artículo octavo del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta, número 18445 del nueve de setiembre de 1988, que para efecto de la determinación de la base imponible, la renta bruta se conforma del conjunto de los ingresos o beneficios percibidos o devengados en el período fiscal por el sujeto pasivo, bien sean continuos o eventuales, en dinero o en especie, provenientes de cualquier fuente costarricense, teniendo como tales la explotación o el negocio de bienes inmuebles, la colocación de capitales, depósitos, valores u otros, y las actividades empresariales, así como los incrementos del patrimonio que no tenga su justificación en ingresos debidamente registrados y declarados. De modo tal, que en cuanto a estos últimos, el contribuyente está en la obligación de probar el origen del incremento y que ha tributado conforme a las disposiciones legales aplicables o que está exento por ley, caso contrario tal aumento del patrimonio se computará como renta bruta y afectará el período que corresponda. Además, no constituye incremento del patrimonio la repatriación de capitales, en razón de lo cual para tales efectos en la declaración del impuesto sobre la renta se debe presentar además un estado patrimonial de los bienes, incluyendo activos y pasivos. Por su parte, refiere el reglamento citado en la norma indicada, que " El incremento de patrimonio, se basará en cualquier aumento en el capital del contribuyente durante un período fiscal, más los ajustes en los desembolsos no deducibles, menos los ingresos no gravables; tal incremento debe provenir de ingresos gravables."

Regulándose como obligación para los contribuyentes, la de presentar un estudio comparativo de las cuentas de activo, pasivo y patrimonio entre el año anterior y el año correspondiente a la declaración del período en cuestión o bien para las personas físicas con actividades lucrativas el presentar su patrimonio personal con la justificación debida de sus ingresos, caso contrario la Dirección General de Tributación estará facultada para verificar y ajustar el aumento patrimonial declarado por el contribuyente y para tener como renta bruta en el período en que se produjo cualquier incremento patrimonial no declarado o justificado. En ese sentido ha establecido la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en voto 760-F-2006, de las 10:15 horas del 11 de octubre del 2006, en relación con lo indicado por la Sección Primera del Tribunal Contencioso Administrativo, en resolución número 165-07 de las 14:10 horas del 27 de abril del 2007, que " cuando se está frente a un incremento patrimonial, para que no sea considerado renta bruta debe el contribuyente demostrar el origen del mismo, así como que respecto a él ha tributado lo correspondiente o, en todo caso que se encuentra exento de pagar impuestos, si ninguna de las condiciones anteriores fuere cumplida, de manera que el incremento patrimonial no sea justificado no queda más alternativa que computarlo como renta bruta, lo cual en modo alguno podría catalogarse como una medida arbitraria como lo señala el actor, sino simplemente una aplicación conforme a lo que establece la ley y tampoco podría señalarse tal actuación como violatoria del principio de legalidad administrativa. Por otra parte, es clara la normativa en el sentido de que la carga de la prueba corresponde al contribuyente, es él quien debe demostrar si se está ante un incremento patrimonial justificado por el cual no debe tributar o si está exento de ese pago por ley."

De igual forma, estableció la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en voto número 214-F-SI-2008, de las 8:25 horas del 25 de marzo del 2008, refiriéndose al Impuesto sobre la renta que " se impone sobre todos aquellos incrementos de patrimonio que no se encuentren debidamente justificados. Es este precisamente su elemento material. Se fundamenta en el concepto de renta producto, esto es, grava la riqueza o actividades que generen lucro u onerosidad. Esto quiere decir que son susceptibles de imposición, las que se originen en el uso de los factores de producción (tierra, trabajo y capital), pero solo en la fracción de la riqueza que supere los costos y gastos



incurridos para producirla. Lo contrario, desnaturalizaría el tributo, pues se impondría sobre la base misma que produce la utilidad y no sobre esta última. Desde este plano, su base de cálculo está constituida por la renta neta, gravable o imponible. ". Sobre la finalidad del instituto estudiado, la Sección Segunda de este mismo Tribunal, en el voto 468-2004, de las 10:30 horas del 17 de setiembre del 2004, indicó que " cuando por cualquier medio, la Administración Tributaria conozca de elementos patrimoniales no reflejados en la contabilidad, tenga un instrumento legal que le permita considerarlo un incremento de patrimonio, en igual cuantía al valor de los bienes o derechos ocultados, en el tanto el sujeto pasivo no pueda justificarlos, y por supuesto, responde a una política de aumentar los procesos de fiscalización tendientes a obtener mayores recursos para el fisco. En otras legislaciones, como la peruana, y en tratándose de personas físicas por ejemplo, se permite expresamente tomar en cuenta los signos exteriores de riqueza, las variaciones patrimoniales, la adquisición y transferencia de bienes, las inversiones, los depósitos en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero, los consumos, los gastos efectuados durante el ejercicio fiscalizado, con el fin de localizar incrementos patrimoniales no justificados. ". Así las cosas, de la doctrina sentada por la Sala Primera, en el voto 585-F-SI-2008, de las 10:45 horas del 29 de agosto del 2008, para que un aumento patrimonial se encuentre justificado, el contribuyente debe demostrar tres requisitos: 1) Origen. 2) Que está exento y 3) Que ha cancelado el tributo. Aplicado, lo indicado al caso concreto, tenemos que mediante resolución 267-2005 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, de las ocho y treinta horas del treinta de junio del 2005, se determinó un ajuste en los ingresos de la contribuyente Avón de Costa Rica S.A. aplicando la figura del incremento injustificado de patrimonio para los períodos fiscales de 1997 por ₡253.162.183.11 y para 1998 por ₡402.266.609.90, debido a que se registra un pasivo con la empresa Corporación Garnier y Garnier, en cuenta por pagar N°1-14-95-20-50, originado en la compra de acciones en la actividad turística por medio de una operación de crédito, préstamo que es cuestionado por Tributación, y que califica de inexistente, aduciendo que Corporación Garnier y Garnier es dueña del 80% del capital social de la contribuyente intervenida y posee los mismos representantes legales, que Avón de Costa Rica S.A. contaba con recursos propios sin tener necesidad de recurrir a préstamos, tal y como se aprecia en la hoja de trabajo número 182, y que la Corporación no contaba con ingresos que les permitieran otorgar préstamos por las sumas de ₡219.287.178.53 y ₡471.945.672.672.78 para los ejercicios fiscales 97 y 98, respectivamente, además de que las letras de cambio están viciadas al no ser el librador y el librado personas distintas, por no demostrarse que la Corporación Garnier efectivamente recibiera los dineros de los Bancos extranjeros, y que Avón haya realizado el pago del principal de la deuda a la Corporación, de modo que tales erogaciones no se encontraban respaldado en cheques, sino en tiquetes de depósito, indicando que se trata por lo tanto de transferencia de fondos y no de préstamos, todo ello con base en el principio de realidad económica, de modo que se aplica la figura del incremento patrimonial no justificado, sosteniéndose que tal inversión en acciones se realizó con recursos propios. Ante lo cual la actora manifiesta que el préstamo es real y que en todo caso si la deuda no existiera se debería de excluir del cálculo para la determinación de la renta imponible. Indica que las letras de cambio y los documentos de formalización demuestran que la Corporación Garnier y Garnier S.A, contó con los recursos suficientes, pues recurrió al financiamiento bancario para poder prestar los recursos a Avón S.A, por un monto de \$1.970.979.42, demostrando la entrada de dinero a Avón, la salida de ese dinero para la compra de acciones de una empresa turística, el pago de intereses y las amortizaciones a favor de la acreedora Corporación Garnier. Sostiene que la Corporación si tenía recursos para hacer dicho préstamo, porque los obtuvo de créditos bancarios, y que de conformidad con el ordinal 729 del Código de Comercio el librador y el librado pueden coincidir. Por su parte la representación del Estado, sobre este tópico sostuvo que la carga de la prueba pesa sobre el contribuyente en cuanto a demostrar la existencia del pasivo y de las rentas gravables escondidas, además de que no se registra en el Libro de actas de la contribuyente un acuerdo para contraer los pasivos, ni hay gestiones de cobro o pago del principal de su parte. En



consecuencia para este Tribunal, analizado lo expuesto se determina que efectivamente lleva razón la accionada en sus alegatos, por cuanto del estudio de los autos y documentación administrativa, se observa que en aplicación del principio de realidad económica, según el cual “ (...) la Administración aplicará la realidad económica, independientemente de las formas jurídicas que adopten los administrados a la hora de determinar la aplicación de los impuestos, al efecto la jurisprudencia ha dicho: "Asimismo, para mayor ilustración, cabe señalar que lo normal, tratándose de procedimientos elusivos de tributos, es que éstos adopten una apariencia disconforme con su real naturaleza. Precisamente, para obviar tales procedimientos, la legislación tributaria ha recogido el principio de la realidad económica, como instrumento de interpretación, en el artículo 8, párrafo 2, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Se desprende de la integración de dicha norma con el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que esta última es aplicable aún cuando las partes hayan adoptado una forma jurídica de convención no totalmente clara para la administración tributaria, pues ésta podrá prescindir de esa forma para desentrañar el alcance que en la esfera tributaria pudiere tener el contrato suscrito entre el contribuyente y un tercero, ajeno a la obligación impositiva. Se obvia de esa manera cualquier procedimiento elusivo perjudicial para el fisco, que ostente el carácter de un convenio o contrato (...)”. Sección Primera de este órgano, número 128-2003 de 9 horas del 6 de mayo de 2003 y número 195-2007 de las 11:10 horas del 20 de abril del 2007, de la Sección Segunda; se observa que las formas jurídicas presentadas por la gestionante no son suficientes para desvirtuar la realidad económica determinada, incumpliendo así con el principio tributario según el cual, la carga probatoria recae sobre el contribuyente, lo cual se obtiene de la relación del ordinal 145 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y el artículo 317 del Código Procesal Civil. Como puede apreciarse, revisada la documentación que consta en el expediente administrativo, tenemos que el pasivo registrado por la actora referente a la cuenta por pagar N° 1-14-95-20-50, no logró acreditarse como un incremento patrimonial justificado, al demostrarse su origen elusivo, ante lo cual estaba facultada la Administración Tributaria para prescindir de dicha forma jurídica del contrato de préstamo con la Corporación Garnier, por lo que se debe tener como parte de la renta bruta, al no haberse acreditado que tenga su justificación en ingresos debidamente registrados y declarados, que esté exento o que se haya cancelado. Todo ello se concluye debido a que se desvirtúa la forma jurídica adoptada del contrato de préstamo aludido, debido a que como consta en las Hojas de Trabajo, a folios 401 a 403, Corporación Garnier y Garnier es dueña del 80% del capital social de la contribuyente intervenida y posee los mismos representantes legales, que Avón de Costa Rica S.A., tal y como se aprecia en el folio 193 del expediente administrativo, además contaba con recursos propios sin tener necesidad de recurrir a un préstamo, como se observa en las hojas de trabajo número 182 y 183. De igual forma, constan como garantía de pago letras de cambio que no demuestran el traslado patrimonial, ni que se haya hecho constar en el Libro de actas de la contribuyente un acuerdo para contraer los pasivos. Así las cosas, no lleva razón la gestionante en sus reclamos al manifestar que si la deuda no existiera se debería de excluir del cálculo para la determinación de la renta imponible, lo cual debe obviarse en razón de haberse aplicado a los autos los ordinales 5 y 8 de la Ley y el Reglamento de Impuesto sobre la renta, respectivamente. Respecto a lo afirmado por la actora en cuanto a que las letras de cambio y los documentos de formalización prueban que la Corporación Garnier y Garnier S.A, contó con los recursos suficientes pues recurrió al financiamiento bancario para poder prestar los recursos a Avón S.A, por un monto de \$1.970.979.42, demostrando así la entrada de dinero a Avón, y su posterior salida para la compra de acciones de una empresa turística, el pago de intereses y las amortizaciones a favor de la acreedora Corporación Garnier, no se comparten tales afirmaciones, con base en lo expuesto, debido a que por los vínculos existentes entre ambas sociedades, a saber participación accionaria sustancial de la Corporación Garnier y Garnier en el capital social de Avón de Costa Rica S.A, similitud de representantes legales y de domicilio fiscal, generan que tales formas jurídicas adoptadas por ambas sociedades ceden ante la realidad económica imperante entre las mismas,



que demuestran como se indicó una práctica elusiva fiscal, lo cual en sí es el trasfondo de lo discutido en este proceso y que imponen tener como incremento patrimonial no justificado y por lo tanto como parte de la renta bruta, tales dineros adoptados bajo la forma de préstamos. Además, al provenir los mismos de una empresa con una situación económica débil, como se comprueba en el traslado de cargos 275- 10-00138-00, a folios 16 a 19, y hacia una empresa como Avón sólida económicamente, y que más bien le adeuda cuantiosas sumas por cobrar, se constituye ello en un indicio fuerte que debilita las argumentaciones de la contribuyente, lo que concatenado con los hechos anteriormente citados, determina una situación fiscal irregular. En virtud de ello, lo dictaminado por el señor perito a folios 226 a 230, no tiene la virtud de deslegitimar lo ya establecido y no demuestra la realidad económica de lo acontecido, limitándose a ser un estudio meramente formal, contable y documental que cede ante la realidad material acontecida. Finalmente, en cuanto a la discusión de si el librador y el librado pueden coincidir, efectivamente ello lo dispone el ordinal 729 del Código de Comercio, asunto que en todo caso carece de interés ante los argumentos expuestos.

II.2)- RESPECTO A LOS AJUSTES EN LOS GASTOS Y REQUISITOS PARA QUE ESTAS EROGACIONES SEAN DEDUCIBLES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA: Al tenor del ordinal séptimo de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y once de su Reglamento, tenemos que la renta neta se obtiene del resultado de deducir de la renta bruta, los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio y las erogaciones autorizadas por ley que se encuentran respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad. De esta forma, dispone el ordinal octavo de dicha Ley y el doce de su Reglamento, que se entiende por gasto deducible de la renta bruta, lo siguiente: " a) El costo de los bienes y servicios vendidos, tales como la adquisición de bienes y servicios objeto de la actividad de la empresa; las materias primas, partes, piezas y servicios para producir los bienes y servicios vendidos; los combustibles, la fuerza motriz y los lubricantes y similares; y los gastos de las explotaciones agropecuarias necesarias para producir la renta. b) Los sueldos, los sobresueldos, los salarios, las bonificaciones, las gratificaciones, las regalías, los aguinaldos, los obsequios y cualquier otra remuneración por servicios personales efectivamente prestados, siempre y cuando proceda y se hayan hecho las retenciones y enterado los impuestos a que se refiere el título II de esta Ley. Además, podrá deducirse una cantidad igual adicional a la que se pague por los conceptos mencionados en los párrafos anteriores de este artículo a las personas con discapacidad a quienes se les dificulte tener un puesto competitivo, de acuerdo con los requisitos, las condiciones y normas que se fijan en esta ley. Asimismo, los costos por las adecuaciones a los puestos de trabajo y en las adaptaciones al entorno en el sitio de labores incurridas por el empleador. c) Los impuestos y tasas que afecten los bienes, servicios y negociaciones del giro habitual de la empresa, o las actividades ejercidas por personas físicas, con las excepciones contenidas en el inciso c) del artículo 9. ch) Las primas de seguros contra incendio, robo, hurto, terremoto u otros riesgos, contratados con el Instituto Nacional de Seguros o con otras instituciones aseguradoras autorizadas. d) Los intereses y otros gastos financieros, pagados o incurridos por el contribuyente durante el año fiscal, directamente relacionados con el manejo de su negocio y la obtención de rentas gravables en este impuesto sobre las utilidades, siempre que no hayan sido capitalizados contablemente. Las deducciones por este concepto estarán sujetas a las limitaciones establecidas en los párrafos siguientes: No serán deducibles, por considerarlos asimilables a dividendos o participaciones sociales, los intereses y otros gastos financieros pagados en favor de socios de sociedades de responsabilidad limitada. No será deducible la parte de los intereses atribuible al hecho de que se haya pactado una tasa que exceda las usuales de mercado. No serán deducibles los intereses cuando no se haya retenido el impuesto correspondiente a ellos. Cuando el monto de los intereses que el contribuyente pretenda



deducir sea superior al cincuenta por ciento (50%) de la renta líquida, el contribuyente deberá completar un formulario especial que le suministrará la Administración Tributaria y, además, brindar la información y las pruebas complementarias que en él se especifiquen. Para los efectos del párrafo tras anterior, se entenderá por renta líquida la suma de la renta neta, definida en el artículo 7 de esta Ley, menos el total de ingresos por intereses del período, más las deducciones correspondientes a los intereses financieros deducibles, según se definen en este artículo. e) Las deudas manifiestamente incobrables, siempre que se originen en operaciones del giro habitual del negocio y se hayan agotado las gestiones legales para su recuperación (...). f) Las depreciaciones para compensar el desgaste, el deterioro o la obsolescencia económica, funcional o tecnológica de los bienes tangibles productores de rentas gravadas, propiedad del contribuyente, así como la depreciación de las mejoras con carácter permanente(...). g) Cuando en un período fiscal una empresa industrial obtenga pérdidas, estas se aceptarán como deducción en los tres siguientes períodos. En el caso de empresas agrícolas, esta deducción podrá hacerse en los siguientes cinco períodos (...). h) La parte proporcional por concepto de agotamiento de los bienes explotables de recursos naturales no renovables, incluidos los gastos efectuados para obtener la concesión, cuando corresponda. i) Las cuotas patronales que se establezcan en las leyes. j) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios o dietas que se paguen o acrediten a miembros de directorios, de consejos o de otros órganos directivos que actúen en el extranjero. k) Los pagos o créditos otorgados a personas no domiciliadas en el país por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole, así como por el uso de patentes, suministro de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias, regalías y similares (...). l) Los pagos o créditos otorgados a personas no domiciliadas en el país por el suministro de noticias, por la producción, la distribución, la intermediación o cualquier otra forma de negociación en el país, de películas cinematográficas y para televisión, videotapes, radionovelas, discos fonográficos, tiras de historietas, fotonovelas, y todo otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos. m) Los gastos de representación y similares en que se incurra dentro o fuera del país, los viáticos que se asignen o se paguen a dueños, socios, miembros de directorios u otros organismos directivos o a funcionarios o empleados del contribuyente, Asimismo, serán deducibles los gastos en que se incurra por la traída de técnicos al país o por el envío de empleados del contribuyente a especializarse en el exterior. n) Los gastos de organización de las empresas, los cuales podrán deducirse en el período fiscal en que se paguen o acrediten, o, si se acumularen, en cinco períodos fiscales consecutivos, a partir de la fecha del inicio de su actividad productiva, hasta agotar el saldo. Se considerarán gastos de organización todos los costos y gastos necesarios para iniciar la producción de rentas gravables que, de acuerdo con esta Ley, sean deducidos de la renta bruta. ñ) Las indemnizaciones, las prestaciones y las jubilaciones, limitado su monto al triple del mínimo establecido en el Código de Trabajo. o) Los gastos de publicidad y de promoción, incurridos dentro o fuera del país, necesarios para la producción de ingresos gravables. p) Los gastos de transporte y de comunicaciones, los sueldos, los honorarios y cualquier otra remuneración pagada a personas no domiciliadas en el país. q) Las donaciones debidamente comprobadas que hayan sido entregadas, durante el período tributario respectivo, al Estado, a sus instituciones autónomas y semi-autónomas, a las corporaciones municipales, a las universidades estatales, a las Juntas de Protección Social, a las Juntas de Educación, a las instituciones docentes del Estado, a la Cruz Roja Costarricense y a otras instituciones, como asociaciones o fundaciones para obras de bien social, científicas o culturales, así como las donaciones realizadas en favor de la Junta Directiva del Parque Recreativo Nacional Playas de Manuel Antonio, de las asociaciones civiles y deportivas declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo al amparo del artículo 32 de la Ley de Asociaciones, o de los comités nombrados oficialmente por la Dirección General de Deportes, en las zonas definidas como rurales según el Reglamento de esta Ley, durante el período tributario respectivo (...). r) Las pérdidas por destrucción de bienes, por incendio, por delitos en perjuicio de la empresa, debidamente comprobadas y en la parte no cubierta por los seguros. ". Estableciéndose



además, una serie de requisitos que deberá verificar la Administración Tributaria, de previo a tenerlos como gasto deducible, como lo son constituirse en un gasto necesario e indispensable para obtener ingresos actuales o potenciales grabados, que se haya retenido y pagado los impuestos estipulados en otras disposiciones de la Ley y que los comprobantes de respaldo los haya autorizado el sujeto activo. Así las cosas, al tenor del numeral nueve de la norma citada, no resulta deducible de la renta bruta " a) El valor de las mejoras permanentes, hechas a los activos y construcciones y, en general, de todas aquellas erogaciones capitalizables, incluidas las inversiones. b) Los costos o gastos que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que dé lugar a rentas gravadas, así como las erogaciones similares vinculadas con rentas gravadas que no estén respaldadas por la documentación correspondiente o que no se refieran al período fiscal que se liquida. c) Los impuestos sobre la renta, y sobre las ventas, el impuesto selectivo de consumo y los impuestos específicos de consumo y las tasas especiales que sobre éstos se fijen, cuando las personas físicas o jurídicas sean contribuyentes de tales impuestos, lo mismo que los recargos, multas e intereses pagados sobre cualquier tributo o por facilidades de pago concedidas sobre deudas tributarias. ch) Las utilidades, participaciones sociales o dividendos, pagados o acreditados a socios, accionistas, dueños de empresas o personas físicas que tributen de acuerdo con esta ley. d) Los gastos e impuestos ocasionados en el exterior, salvo los expresamente autorizados por esta ley. e) Los gastos en inversiones de lujo o de recreo personal. Cuando estas inversiones estén confundidas con las actividades lucrativas, se deberán llevar cuentas separadas para determinar los resultados de una y de otra clase de operaciones, a fin de que puedan deducirse las que se refieran a estas últimas actividades. f) Lo pagado por la compra de derechos de llave, marcas, de fábrica o de comercio, procedimientos de fabricación, derechos de propiedad intelectual, de fórmulas de otros activos intangibles similares, así como lo pagado por concepto de las indemnizaciones a que se refiere la ley N° 4684 del 30 de noviembre de 1970 y sus modificaciones. g) Las retenciones, los pagos a cuenta y parciales efectuados de acuerdo con esta ley. h) No son deducibles de la renta bruta: 1°.- Las remuneraciones no sometidas al régimen de cotización de la Caja Costarricense de Seguro Social. 2°.- Los obsequios y regalías o donaciones hechas a los socios o a parientes consanguíneos o afines. 3°.- Los gastos de subsistencias del contribuyente y de su familia. 4°.- Los intereses de capital y las obligaciones o préstamos que las empresas individuales de responsabilidad limitada y los empresarios individuales se asignen a sí mismos, a sus cónyuges, a sus hijos y a sus parientes, hasta el tercer grado de consanguinidad. i) Las pérdidas de capital producidas en virtud de traspasos, a cualquier título, de bienes muebles o inmuebles, con excepción de lo dispuesto en el inciso f), párrafo cuarto, del artículo 8°. j) Cualquier otra erogación que no esté vinculada con la obtención de rentas gravables ". Subsumido, lo indicado en el caso concreto, tenemos que mediante resolución 267-2005 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, de las ocho y treinta horas del treinta de junio del 2005, se determinó un ajuste en los gastos de estudios de mercado para el período 98, por la suma de trece millones ciento cuarenta y cinco mil trescientos seis colones con setenta y siete céntimos, y en el de servicios administrativos por la suma de ciento diecinueve millones quinientos sesenta y ocho mil doscientos colones en el período fiscal de 1997 y de ciento diecisiete millones cincuenta y ocho mil ochenta colones para el período fiscal de 1998. Respecto al gasto de estudios de mercado brindado por la empresa Synergy Research and Information Ltd, se rechazó, bajo la argumentación de ser una forma jurídica inapropiada que oculta la realidad económica del contribuyente por fraccionar la renta gravable, debido a que tal empresa consultora es en realidad proyección de las actividades económicas de la contribuyente, que el informe de mercado brindado no consta en autos y además no tiene una incidencia real sobre el ingreso para ser deducible, debido a que tal estudio para detectar focos de competencia desleal no tiene un beneficio real o potencial para la obtención de rentas gravables, ello de conformidad con el ordinal ocho de la ley de comentario. En cuanto al gasto de servicios administrativos brindado por la Corporación Garnier y Garnier, se denegó, basado en que se trata de una forma jurídica que



oculta la realidad económica de la contribuyente con el objeto de disminuir el monto de la obligación tributaria, lo cual se ha dado, indica, por la relación existente entre dichas empresas, en la cual ambas ocupan el mismo domicilio fiscal sin que exista evidencia que demostrara la prestación efectiva de tales estudios y servicios, y se probara la necesidad de tal servicio en recursos humanos, sistemas y auditoría. Indica que misma suerte corre el gasto por alquiler del Edificio de Calcetines Centroamericanos pagado a la Corporación Garnier y Garnier S.A., debido a que tal contrato de arrendamiento lo fue con Calcetines de Centroamérica y no con la Corporación Garnier, en virtud de lo cual no corresponde su deducción. Ante lo cual la actora manifiesta que respecto a los ajustes en los gastos, propiamente de los Servicios Administrativos con la Corporación Garnier se basan en una concepción distorsionada del principio de realidad económica y la presunción de convenios sobre materia tributaria que no existen y los traslados de cargos no indican cual es la presunta realidad que se oculta tras las formas jurídicas que desconoce, porque en este caso sostiene que la verdad formal y la real es una sola, debido a que los pagos por servicios administrativos se efectuaron y el convenio es real. Además, aduce que el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios no es aplicable a este asunto, de modo que los convenios ahí señalados, se refieren a la sustitución del sujeto pasivo por acuerdo entre partes y trasladándose así la responsabilidad de un contribuyente a otra persona física o jurídica, pero no para el presente caso y además afirma que los vínculos existentes con la Corporación Garnier son de carácter estratégico, financiero, administrativo y de mercadeo, pero no para perjudicar al fisco. Insiste en que los comprobantes respaldan los gastos referidos y que en ningún momento se indicó que las funciones propias del staff gerencial de una empresa fuera realizada por la otra, como se pretende hacer creer en el traslado de cargos, sino que si bien Corporación Garnier cuenta con su grupo de ejecutivos, los mismos realizan funciones diferentes para cada empresa, por lo que no hay duplicidad de funciones. En ese sentido, manifiesta que la Gerencia Financiera Corporativa coordina con las diferentes Gerencias Generales la ejecución de los presupuestos de ventas, gastos e inversiones, define el programa de inversiones, autoriza los asientos contables de la corporación, coordina los cierres contables y elabora mensualmente los estados financieros para la Junta Directiva Corporativa, custodiando los valores negociales de la Corporación, y el flujo de efectivo. En igual sentido se encarga del presupuesto del Departamento, reportes de entidades externas, da asesoría en aspectos contables, vela por el cumplimiento de las políticas, métodos y procedimientos, así como en materia de Dirección de Sistemas y de Recursos Humanos, para con la empresa Avón de Costa Rica S.A., razón por la cual concluye que no hay un menoscabo patrimonial al fisco causado por el divorcio entre la realidad y la formalidad. Por su parte la representación del Estado, sobre este tópico sostuvo que una vez examinada la contabilidad de la empresa por parte de la Sección Fiscalizadora, se logró determinar que las obligaciones contraídas tienen su origen en convenios celebrados entre particulares y por lo tanto no oponible al fisco, como se deriva del artículo 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en razón de lo cual tal normativa es aplicable a este asunto, de modo que según consta en el traslado de cargos 27510000138-00, mientras Avón de Costa Rica se dedujo como gasto la suma de ¢119.568.200, Corporación Garnier y Garnier S.A., reporta una renta gravable negativa, a pesar de ser un ingreso para ella el monto supracitado, así las cosas, indica que se presentó duplicidad de los gastos por prestación de servicios administrativos y no existe evidencia de la naturaleza de los servicios, estudios e investigaciones aludidos, lo que implica omisión de la carga probatoria. En consecuencia para este Tribunal, analizado lo expuesto, se determina que efectivamente lleva razón la accionada en sus alegatos, lo cual se deriva del estudio de los autos y documentación administrativa, y en aplicación del principio de realidad económica, sobre el que la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, explicó su sentido jurídico, en el voto número 97-F-SI-2008, de las 9:55 horas del 8 de febrero del 2008, en el cual se aduce con toda propiedad que el mismo se sustenta en el "(...) canon 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, no es más que el principio de realidad económica, método de interpretación del hecho generador de la obligación tributaria, herramienta



que se concede a la Administración Tributaria, para que pueda apartarse de las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente dado que pretende obtener una disminución considerable en el tributo. En síntesis, como lo ha dicho esta Sala, es un “(...) mecanismo que permite a la Administración Tributaria prescindir de las verdades formales y adentrarse en la relación privada a fin de tratar de desentrañar la realidad material subyacente en el negocio (...)” (Sentencia no. 825-F-2006, de las 8 horas 45 minutos del 27 de octubre del 2006). Su finalidad es eminentemente práctica, permitir al operador, apartarse del formalismo conceptual, para interpretar de modo adecuado las formas jurídicas para desprender la objetiva valoración de los hechos y por ende, de la realidad que efectivamente se da. En este sentido, se puede consultar la sentencia no. 76-91, de las 14 horas 20 minutos del 12 de junio de 1991, de este mismo órgano. Así las cosas, se puede prescindir de las formas o apariencias jurídicas para aplicar la legislación tributaria según la realidad de los hechos económicos, que no siempre son coincidentes con aquéllas, para que la norma financiera cumpla la función prevista. “. Como se observa, le asiste el derecho a la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal Administrativo al denegar los gastos presentados por la actora Avón de Costa Rica S.A., por concepto de servicios administrativos, brindado por la Corporación Garnier y Garnier, debido a que tal gasto no califica dentro de los presupuestos legales estipulados en el ordinal octavo de la Ley de comentario y el artículo doce de su Reglamento, al tratarse de no gastos necesarios, ni indispensables para obtener ingresos actuales o potenciales que grabe dicha norma, ello así debido a que tales labores perfectamente pueden ser desarrolladas por la contribuyente y su grupo de ejecutivos, sin que se estime la necesidad de que cancelen sumas cuantiosas para que una Corporación como Garnier, con la cual comparte domicilio fiscal, que es dueña del 80% de su capital, y poseen los mismos representantes legales, tenga que depender para los efectos administrativos de que dicha Corporación le brinde y ejerza por ella tales funciones. Como puede apreciarse, la estructura y organización administrativa y financiera establecida entre ambas sociedades, implica que tributariamente sea vean favorecidas con convenios y acuerdos entre ellas, como los aludidos que otorgan un favorecimiento fiscal no tutelado por el ordenamiento jurídico, por cuanto se trata de una organización u forma jurídica no oponible al fisco para los efectos de admitir en este caso como gasto los servicios administrativos en materia de recursos humanos, sistemas y auditoría brindados por la Corporación hacia una de sus sociedades. Y si bien es cierto, el señor perito determina como se indicó a folios 226 a 230, la prestación de estos servicios administrativos, no tiene la virtud de deslegitimar lo ya establecido y que no demuestra la realidad económica de lo acontecido, limitándose a ser un estudio meramente formal, contable y documental que cede ante la realidad material mencionada, en razón de lo cual de conformidad con los ordinales 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, tales acuerdos y formas jurídicas utilizadas por la contribuyente no son oponibles al fisco. De este modo, no lleva razón la actora en sus alegatos, al indicar que respecto a los ajustes en los gastos, propiamente de los Servicios Administrativos con la Corporación Garnier, los mismos se basan en una concepción distorsionada del principio de realidad económica y la presunción de convenios sobre materia tributaria, determinándose más bien a la luz del cuadro fáctico expuesto la improcedencia de tales servicios administrativos como gasto deducible al no demostrarse la necesidad e indispensabilidad de los mismos para obtener con ellos ingresos actuales o potenciales que grabe la ley, en virtud de sustentarse en una organización administrativa y jurídica entre la Corporación y una de sus sociedades la contribuyente Avón de Costa Rica, lo cual deslegitima el cobro efectuado. En mérito de lo razonado, yerra la actora al manifestar que los traslados de cargos no indican cual es la presunta realidad que se oculta tras las formas jurídicas que se desconoce, porque del estudio de la documentación administrativa ha sido patente y claro la realidad económica y jurídica investigada que realizaron las empresas Garnier y Garnier y Avón de Costa Rica. De modo que, aunque la actora manifieste que la verdad formal y la real es una sola, debido a que los pagos por servicios administrativos se efectuaron y el convenio es real, ello no es suficiente para efectos tributarios, sino que se debe de ir más allá de las formas jurídicas



adoptadas por la contribuyente, artículo 12 ibidem, en mérito de lo cual hay suficiente sustento jurídico y fáctico para denegar el gasto aducido. En igual sentido, no es admisible la interpretación que la actora realiza del artículo 12 citado, el cual debe entenderse tal y como lo expuso la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, como la facultad otorgada a la Administración Tributaria para apartarse de las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente, cuando con ellas se pretenda una disminución considerable en el tributo, prescindiéndose así de las verdades formales y adentrándose en la relación material subyacente en el negocio, por lo que deben rechazarse los argumentos de la contribuyente cuando afirma que los convenios ahí señalados, se refieren a la sustitución del sujeto pasivo por acuerdo entre partes y trasladándose así la responsabilidad de un contribuyente a otra persona física o jurídica. En mérito de lo expuesto, aunque la gestionante refiera que los vínculos existentes con la Corporación Garnier son de carácter estratégico, financiero, administrativo y de mercadeo, y que no perjudican al fisco, la disminución en el pago del impuesto sobre la renta que se obtiene con la admisión de este gasto no justificado en el quehacer mercantil de las sociedades, implica una reducción cuantitativa considerable en el pago de dicho tributo. Por otro lado, insiste la contribuyente al afirmar que los comprobantes respaldan los gastos referidos y que en ningún momento se indicó que las funciones propias del staff gerencial de una empresa fuera realizada por la otra, como se pretende hacer creer en el traslado de cargos, sino que si bien Corporación Garnier cuenta con su staff de ejecutivos, los mismos realizan funciones diferentes para cada empresa, por lo que no hay duplicidad de funciones, a lo cual debe responderse que no es justificable para determinar una realidad tributaria la existencia de meros comprobantes de gastos, sosteniéndose además que no se justifica el que la empresa Garnier brinde servicios administrativos a una empresa en la cual es socio mayoritario y que comparten el mismo domicilio fiscal, cuando es lo cierto que los propios ejecutivos y personal administrativo de Avón deben en tal supuesto suministrarse con su personal tales labores administrativas, lo que no califica tal gasto como necesario e indispensable para generar la renta gravable. De igual forma, el mismo argumento sirve de sustento para rechazar las afirmaciones de la actora, en las que enuncia una lista considerable de labores administrativas que recibe de la Corporación Garnier.

II.3)- EXCEPCIONES: En virtud de lo expuesto, debe acogerse la excepción de falta de derecho formulada por la accionada, porque de conformidad con la normativa citada y los fundamentos de hecho expuestos, no le asiste el derecho invocado a la actora en sustento de sus pretensiones, sino que por el contrario debe denegarse la acción incoada, por cuanto, como se indicó, se justifica lo resuelto en la resolución impugnada que determina ajustes en los ingresos de la contribuyente Avón de Costa Rica por incremento patrimonial no justificado en ingresos debidamente registrados y declarados, que implicó el aumento determinado en la renta bruta para los períodos fiscales de 1997 y 1998, todo de conformidad con la Ley de Impuesto sobre la Renta N° 7092 del 21 de abril de 1988, en su ordinal cinco, en relación con el numeral octavo del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta, número 18445 del nueve de setiembre de 1988. De allí que, se encuentra ajustado a derecho la denegación como gasto deducible de los servicios administrativos brindados por la Corporación Garnier y Garnier, todo ello de conformidad con los ordinales 8 y 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Respecto a la defensa interpuesta de sine actione agit, se debe rechazar, ello así porque como lo dispuso la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en el voto 317-F-S1-2008 de las nueve y diez horas del dos de mayo del 2008, " En torno a la expresión genérica "sine actione agit", a la luz de lo señalado por la doctrina procesalista, en la actualidad, no se configura defensa alguna. Tuvo su origen y fundamento en el derecho romano, principalmente en el segundo período del Derecho Formulario, cuando el actor sólo podía llevar a juicio al demandado si el Pretor le otorgaba la fórmula acción. Hacía referencia a la inexistencia de esa "fórmula", para acudir ante el Pretor. Este sistema arcaico de acceso a la justicia fue superado. Por lo tanto, no

sólo por razones históricas, sino también constitucionales, resulta inoponible e inaceptable. Además, tal expresión no comprende las defensas de falta de derecho, de interés, y de legitimación, como se ha querido establecer. La defensa de "sine actione agit" tuvo una finalidad propia, con ella nunca se atacó el derecho material, lo cual si hacen las tres indicadas excepciones. Lo que se combatía con ella, se reitera, era la válida constitución de la relación procesal. En consecuencia, se impone su rechazo. Por otra parte el derecho, la legitimación y el interés, configuran los denominados presupuestos de fondo, necesarios para una sentencia estimatoria de la demanda, los cuales son revisables de oficio ". En igual sentido, se expresó el autor Eduardo Pallares, en su obra Diccionario de Derecho Procesal Civil, volumen 1, editorial Porrúa, 1960, página 695, al indicar que la misma carece de sentido jurídico y de base legal, por lo que se impone su rechazo.

III) **COSTAS:** De conformidad con los numerales artículos 59.2, 98, 103 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, así como del numeral 221 y 224 del Código Procesal Civil, se impone resolver este proceso condenando a la actora al pago de ambas costas, esto así en aplicación del principio general de condena al vencido y por no configurarse en el caso, los supuestos que permiten eximirlo de ese pago, de acuerdo con el numeral 98 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.-

IV) **COROLARIO:** Consecuentemente, se debe declarar sin lugar en todos sus extremos la presente acción, acogiéndose la defensa de falta de derecho y denegándose la denominada defensa genérica de sine actione agit, y por ende deberá condenarse en costas a la actora vencida.

POR TANTO:

Se rechaza la defensa genérica de sine actione agit y se acoge la de falta de derecho, y en consecuencia, se declara sin lugar en todos sus extremos esta demanda. Son ambas costas a cargo de la parte actora.

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.

- 1 ASAMBLEA LEGISLATIVA. PAutas para la elaboración de una ley marco que regule las organizaciones sin fines de lucro. Documento publicado en la Revista Parlamentaria. Vol 1. No 1. 1986. pp 573-579.
- 2 Asamblea Legislativa. Ley de Asociaciones. Ley : 218 del 08/08/1939 Fecha de vigencia desde: 08/08/1939
- 3 PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Dictamen: C-169-2007. Del 28 de mayo de 2007
- 4 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCION OCTAVA. Resolución: N° 27-2009-S-VII. II Circuito Judicial. San José, a las catorce horas del treinta de marzo del año dos mil nueve.