

Informe de Investigación

Título: Los Gastos deducibles del Impuesto de la Renta

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Potestad Tributaria.
Tipo de investigación: Compuesta.	Palabras clave: Gastos deducibles, Tributos, Retención de Salario, Regimen de cotización de la CCSS, Beneficio.
Fuentes: Normativa y Jurisprudencia.	Fecha de elaboración: 08 – 2010.

Índice de contenido de la Investigación

1 Resumen.....	2
2 Normativa.....	2
ARTICULO 8º.- Gastos deducibles.....	2
3 Jurisprudencia.....	7
a)Gastos deducibles del impuesto sobre la renta: Demostración, procedencia y carga de la prueba.....	7
b)Impuesto sobre la renta: Obligación de retención respecto de los salarios pagados en el exterior y normativa aplicable.....	11
c)Determinación de la obligación tributaria: Posibilidad del contribuyente para ofrecer y producir cualquier medio de prueba lícito para determinar el impuesto.....	15
d)Gastos no deducibles del impuesto sobre la renta: Remuneraciones salariales no sometidas al régimen de cotización de la CCSS.....	17
e)Gastos deducibles del impuesto sobre la renta: Retención constituye presupuesto necesario para otorgar el beneficio.....	24
f)Gastos deducibles del impuesto sobre la renta: Retención constituye presupuesto necesario para otorgar el beneficio.....	25
g)Tributos: Gastos deducibles del impuesto sobre la renta.....	27

1 Resumen

El presente informe sobre el tema de los gastos deducibles del impuesto de la renta, se desarrolla mediante jurisprudencia relacionada al artículo 8 de la Ley número 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta. Explica temas como demostración, procedencia y carga de la prueba de los gastos deducibles, la obligación con respecto a los salarios pagados en el exterior, la retención como presupuesto para el beneficio, entre otros.

2 Normativa

[Ley del Impuesto sobre la Renta]¹

ARTICULO 8º.- Gastos deducibles.

Son deducibles de la renta bruta:

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.

(Así reformado este segundo párrafo por el artículo 75 de la Ley sobre Igualdad de Oportunidades para las Personas con Discapacidad No. 7600 del 2 de mayo de 1996)

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 trasanterior, 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.

(Así reformado por el artículo 8 de la Ley de Ajuste Tributario No. 7543 de 14 de setiembre de 1995)

El Poder Ejecutivo podrá establecer, por decreto, una vez al año y antes de iniciarse el período fiscal, un porcentaje superior al cincuenta por ciento (50%), como condición que obliga al contribuyente a presentar el formulario especial mencionado en el párrafo trasanterior.

El deber impuesto a los contribuyentes en el primer párrafo de este inciso no limita las potestades de la Administración de requerir información y pruebas y de practicar las inspecciones necesarias para verificar la legalidad de la deducción de los intereses, de acuerdo con las facultades otorgadas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

En todo caso, el contribuyente deberá demostrar a la Administración Tributaria el uso de los préstamos cuyos intereses pretende deducir, a fin de establecer la vinculación con la generación de la renta gravable, lo cual deberá evidenciarse en los documentos que deban acompañar la declaración.

Sin perjuicio de los supuestos previstos en los incisos anteriores, cualquier otra circunstancia que revele desconexión entre los intereses pagados y la renta gravable en el período respectivo dará pie para que la deducción de los intereses no sea admisible.

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, a juicio de la Administración Tributaria y de acuerdo con las normas que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

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 .

La Administración Tributaria, a solicitud del contribuyente, podrá aceptar métodos especiales de depreciación técnicamente aceptable, para casos debidamente justificados por el contribuyente.

Asimismo, la Administración Tributaria podrá autorizar, por resolución general, métodos de depreciación acelerada sobre activos nuevos, adquiridos por empresas dedicadas a actividades económicas que requieran constante modernización tecnológica, mayor capacidad instalada de producción y procesos de reconversión productiva, a efecto de mantener y fortalecer sus ventajas

competitivas.

En el Reglamento se determinarán los porcentajes máximos que prudencialmente puedan fijarse por concepto de depreciación o los años de vida útil de los bienes; se tomará en consideración la naturaleza de los bienes y la actividad económica en la cual estos son utilizados.

En todos los casos, cuando el contribuyente enajene bienes tangibles, sujetos a depreciación, por cualquier título, y por un valor diferente del que les corresponda a la fecha de la transacción, de acuerdo con la amortización autorizada, tal diferencia se incluirá como ingreso gravable o pérdida deducible, según corresponda, en el período en el que se realice la operación.

El valor de la patente de invención propiedad del contribuyente, podrá amortizarse con base en el tiempo de su vigencia.

Cuando se trate de bienes semovientes -específicamente el ganado dedicado a leche y cría-, así como de determinados cultivos, podrán concederse depreciaciones o amortizaciones, conforme se establezca en el Reglamento de esta Ley. Los cultivos que, por su ciclo de eficiencia productiva, no puedan catalogarse como permanentes a juicio de la Administración Tributaria, podrán ser amortizados en un número de años que tenga relación directa con su ciclo productivo.

(Así reformado su párrafo primero por el inciso b) del artículo 19 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria de 4 de julio del 2001).

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.

Las empresas industriales que inicien actividades después de la vigencia de esta Ley también podrán deducir dichas pérdidas en los siguientes cinco períodos, pero después de cumplidos estos se registrarán por la norma contenida en el primer párrafo de este inciso.

La determinación de las pérdidas quedará a juicio de la Administración Tributaria y esta las aceptará siempre que estén debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas. Aquellas empresas que, por su naturaleza, realicen actividades agrícolas o industriales combinadas con actividades comerciales, deberán llevar cuentas separadas de cada actividad para poder hacer esta deducción.

El saldo no compensado en los términos indicados no dará derecho al contribuyente a reclamar devoluciones o créditos sobre el impuesto.

(NOTA: Según el artículo 19 de Ley N° 7200 de 28 de setiembre de 1990, las empresas privadas y las cooperativas de electrificación rural que suministren electricidad al ICE, en forma similar pueden deducir de la renta bruta las pérdidas).

(Derogado parcial y tácitamente, por el inciso g) del artículo 22 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria de 4 de julio del 2001).

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.

Esta deducción deberá relacionarse con el costo del bien y con la vida útil estimada, según la naturaleza de las explotaciones y de la actividad, y de acuerdo con las normas que sobre el particular se contemplen en el Reglamento de esta Ley.

En ningún caso el total de las deducciones por concepto de agotamiento de recursos naturales no

renovables podrá sobrepasar el valor de la adquisición del bien. En este inciso quedan comprendidas las explotaciones de minas y canteras, y de depósitos de petróleo, de gas y de cualesquiera otros recursos naturales no renovables.

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.

Cuando los pagos o créditos indicados sean a favor de casas matrices de filiales, sucursales, agencias o establecimientos permanentes ubicados en el país, la deducción total por los conceptos señalados no podrá exceder del diez por ciento (10%) de las ventas brutas obtenidas durante el período fiscal correspondiente. Para ello deberán haberse hecho las retenciones del impuesto establecido en esta Ley.

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, (*)

(*) (Por resolución de la Sala Constitucional N° 2003-02349 de las 14:42 hrs del 19 de marzo del 2003, se declaró inconstitucional, la frase de este inciso que decía: "siempre que las deducciones por estos conceptos no representen más del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos declarados")

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.

La Dirección General de la Tributación Directa tendrá amplia facultad en cuanto a la apreciación y calificación de la veracidad de las donaciones a que se refiere este inciso, y podrá calificar y apreciar las donaciones solamente, cuando se trate de las dirigidas a obras de bien social, científicas o culturales, y a los comités deportivos nombrados oficialmente por la Dirección General de Deportes en las zonas definidas como rurales, según el Reglamento de la presente Ley. En este Reglamento se contemplarán las condiciones y controles que deberán establecerse en el caso de estas donaciones, tanto para el donante como para el receptor.

(Así reformado el primer párrafo de inciso q) por el artículo 11 de la Ley N° 8133 de 19 de setiembre del 2001)

(Derogado el último párrafo del inciso q), por el inciso f) del artículo 22 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria de 4 de julio del 2001).

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.

s) Los profesionales o técnicos que presten sus servicios sin que medie relación de dependencia con sus clientes, así como los agentes vendedores, agentes comisionistas y agentes de seguros, podrán deducir los gastos necesarios para producir sus ingresos gravables de acuerdo con las normas generales, o bien, podrán acogerse a una deducción única, sin necesidad de prueba alguna, del veinticinco por ciento (25%) de los ingresos brutos de la actividad o de las comisiones devengadas, según corresponda.

t) Todas las deducciones contempladas en la Ley de Fomento de la Producción Agropecuaria, No. 7064 del 29 de abril de 1987.

u) DEROGADO TÁCITAMENTE por la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias de 4 de julio del 2001, la cuál en el artículo 22 inciso k) deroga el artículo 22 de la Ley 7555 la cuál adicionaba el inciso u) al presente artículo).

La Administración Tributaria aceptará todas las deducciones consideradas en este artículo, excepto la del inciso q) siempre que, en conjunto, se cumpla con los siguientes requisitos:

1.- Que sean gastos necesarios para obtener ingresos, actuales o potenciales, gravados por esta Ley.

2.- Que se haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en otras disposiciones de esta Ley.

3.- Que los comprobantes de respaldo estén debidamente autorizados por la Administración Tributaria. Quedará a juicio de esta exceptuar casos especiales, que se señalarán en el Reglamento de la presente Ley.

La Administración Tributaria está facultada para rechazar, total o parcialmente, los gastos citados en los incisos b), j), k), l), m), n), o), p), s), y t) anteriores, cuando los considere excesivos o improcedentes o no los considere indispensables para obtener rentas gravables, según los estudios

fundamentados que realice esa Administración.

Para que puedan deducirse los gastos causados y no pagados en el año, será menester que hayan sido contabilizados en una cuenta especial, de manera que cuando se paguen realmente se imputen a dicha cuenta. No se aceptará deducción de gastos pagados si en un ejercicio anterior se hubieren deducido esos mismos gastos como simplemente causados.

(Así reformado por el artículo 12 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995. NOTA: si bien el encabezado del artículo 12 afectante dice modificar sólo los incisos d) y f), el párrafo primero del inciso m), y los párrafos antepenúltimo y penúltimo del presente artículo, en realidad reforma todo el contenido, respetando las modificaciones que practicaban el artículo 105 de la Ley de Presupuesto No.7097 de 18 de agosto de 1988 y el artículo 33 de la ley No.7142 de 8 de marzo de 1990, e introduciendo otra redacción en el articulado)

3 Jurisprudencia

a)Gastos deducibles del impuesto sobre la renta: Demostración, procedencia y carga de la prueba

[Sala Primera]²

Voto de mayoría

“III.- Sobre los gastos deducibles. Respecto de este punto particular resulta esencial hacer algunas consideraciones importantes. El impuesto sobre la renta se fundamenta en el concepto de utilidad como producto, es decir, pretende gravar la riqueza o actividades que generan lucro, pero solo en la fracción que supere los gastos incurridos para producirla. En ese sentido, el artículo 5 de la Ley 7092 Ley del Impuesto sobre la Renta, debe entenderse como renta bruta, el conjunto de beneficios o ingresos percibidos o devengados por el sujeto pasivo en el respectivo período fiscal. Ahora bien, todas aquellas erogaciones que sean necesarias para producir ganancia, han de excluirse de la renta bruta, pues al considerar que la actividad primaria es la fuente que permite la generación de utilidades, todos los rubros que tengan por finalidad la permanencia del quehacer productivo, en principio, están dispensados así lo impone el numeral 12 ídem. La deducción aplicable a este tributo, debe asociarse al contenido de renta, en el sentido de que se pueden rebajar los egresos que permiten producir rentabilidad. En otras palabras, los gastos deducibles son todos aquellos que participan en la producción de utilidades, lo que quiere decir, todas aquellas erogaciones que se encuentren vinculadas con la obtención de renta gravable. Ante este panorama, en el ordinal 8 de la citada Ley, se establecen las condiciones requeridas para poder ser objeto de tal disminución: *“1.- Que sean gastos necesarios para obtener ingresos, actuales o potenciales, gravados por esta Ley. 2.- Que se haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en otras disposiciones de esta Ley. 3.- Que los comprobantes de respaldo estén debidamente autorizados por la Administración Tributaria. Solo estando presentes todos esos presupuestos, el gasto podría reducir la base de cálculo.”* Relacionado con este tema pueden

consultarse entre otras las resoluciones de esta Sala números 633 de las 10 horas 45 minutos del 6 de septiembre de 2006 y 214 de las 8 horas 25 minutos del 25 de marzo de 2008.

IV.- Sobre la valoración de las pruebas en procesos tributarios. Ahora bien, la posible deducción requiere sea acreditada en sede tributaria, es decir, ha de tener respaldo en los comprobantes correspondientes, que debe aportar el contribuyente. Lo anterior se establece como requisito de lo estipulado en los ordinales 7, 8, 9 de la Ley número 7092, 11 y 12 de su Reglamento. Por ello, al margen del documento que sea proporcionado para secundar la deducción, el solo presentarlo no permite su demostración, que en este ámbito corresponde al contribuyente. La validez de la deducibilidad autorrealizada por el sujeto pasivo está vinculada a la posterior autorización que pueda realizar la Administración Tributaria, en los términos que estatuye el numeral 123 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lo cual se traduce en la facultad del Fisco de analizar la correspondencia de esos comprobantes con los presupuestos que impone el ordenamiento jurídico para la procedencia de la deducción, comprobación y autorización, que cabe aclarar, no son excluyentes entre sí. (Sobre las implicaciones de esta función revisora, véase de esta Sala, sentencia 633 del 6 de septiembre del 2006 ya citada). Dicha comprobación, tiene como fin ponderar el ajuste del gasto al ligamen de necesidad. En definitiva, es imperativo que el contribuyente lo acredite mediante los comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria, lo que resulta trascendental para demostrar la existencia real de la partida, pero además, establecer su procedencia cuantitativa y cualitativa. En este sentido el fallo número 214 de las 8 horas 25 minutos del 25 de marzo de 2008, de esta Sala, así lo prevé.

V.- En el caso concreto, en primer término, resulta trascendental hacer un resumen de lo alegado por el casacionista, en vista de que su agravio es muy basto. Arguye, se le rechazó prueba que era indispensable. Además, dice los egresos de ejecución normal no fueron debatidos, lo que resulta contradictorio con el hecho de haber sido sufragados con los dineros que ahora se cuestionan. En ese mismo sentido, asevera, en este proceso, nunca se discutió la existencia de comprobantes de pago, más bien se discute si en realidad existen medios idóneos para demostrar las operaciones generadoras de renta, siendo que el tema en disputa, es si había vínculo entre los recursos que pidió prestados y los que canceló por intereses. Continúa combatiendo, que el uso real del capital se evidencia con el comportamiento económico de la empresa. En su reproche, también manifiesta, que los recibos de gastos no demuestran el empleo de patrimonio, para ello afirma están los estados financieros. Aunado a lo anterior, reprocha el informe pericial y su ampliación, coinciden en que no hay forma de corroborar el manejo físico del peculio. Así las cosas, manifiesta, es contundente se valoró mal el análisis del balance durante el período 2000, donde se evidencia que la sociedad sí dispuso de los empréstitos, cuya carga financiera se rechazó. Detalla en qué invirtió el dinero, explica por ejemplo que el 47.69% fue usado para aumentar la capacidad comercial de Agencia Datsun S.A., y sus instalaciones, lo que se vio reflejado en un incremento en sus ventas. Arguye, lo que financió fueron las operaciones de giro habitual. De todas maneras, refiere, el artículo 12 del Reglamento a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dice que la deducibilidad se confirma mediante estados de origen y la aplicación de fondos y flujos de caja. Sin embargo, el Tribunal afirmó que aquel último era insuficiente para evidenciar la aplicación de los recursos obtenidos por medio del endeudamiento, lo que se opone al reglamento. Lo cual, estima, es contradictorio con la tesis de que el estado de flujos es el instrumento contable por excelencia. Insiste, los comprobantes no fueron cuestionados por lo que su falta, no puede servir de fundamento para el fallo, pues por sí solos no son capaces de justificar la vinculación requerida, ya que nunca van a indicar el origen del capital. Solo reflejarán el desembolso realizado y la entidad proveedora a la que se le hizo el pago. Concluye, los Juzgadores reconocen que pasivos se usaron en generar renta.

VI.- En primer lugar cabe recordar la necesidad de ser claro y preciso en los embates que se



formulan en el recurso, ya que, respecto de la prueba que dice el recurrente se le rechazó, no hace mención concerniente a cuál se refiere, por lo cual no es posible manifestarse en lo atinente a esa inconformidad. Ahora bien, sobre el tema de que los egresos de ejecución normal no fueron cuestionados, se debe señalar que el Tribunal es claro en el análisis que hace del peritaje rendido por el señor William Granados Lacayo, quien fue contundente, ante la pregunta que le hicieron los juzgadores, tocante a si la información constante en autos, era suficiente para determinar en qué se habían gastado los dineros obtenidos por el préstamo (véase vídeo 15:59:00 sentencia). Respecto de lo cual, contestó que no. Hicieron bien los jueces en aseverar, que en el particular no se está disputando el valor de los documentos presentados como instrumento de administración financiera de la empresa, lo que no les reconoce, es que con ellos se demuestre el destino de los fondos que se solicitó, con el fin de generar renta gravable (vídeo 15:59:25 sentencia). Avala esta Sala la posición esbozada en la sentencia, pues el perito aseveró que la estructura de financiamiento se realizó acertadamente, al no existir resultados económicos desfavorables para la compañía. No obstante, ante las preguntas de los juzgadores, de forma posterior aclaró que el estudio llevado a cabo no tiene intención de relacionar causa-efecto (vídeo 11:23:00 juicio oral) y afirma, no puede acreditar si lo obtenido del préstamo se utilizó para generar renta gravable, porque para ello se requiere una auditoría (vídeo 11:24:00), concluyendo, que los documentos aportados por la actora, no son suficientes para determinar en qué se invirtió el dinero (vídeo 11:29:20 audiencia oral). Es correcto el fundamento del fallo relativo a que, aunque las conclusiones del perito parecieran coincidir con la tesis del caso presentado por la accionante, lo cierto es que, resulta insuficiente para verificar el ingreso y los gastos. En este mismo sentido se debe entender lo relativo a cuáles son los medios idóneos para demostrarlo, se reitera que el mismo experto testificó que la manera de obtener esa información, lo era mediante una auditoría, lo cual no se hizo. El tema de los comprobantes de pago pudo haber sido tal vez una prueba conducente, sin embargo, no la única como recién se expuso. El Tribunal fue claro en su resolución, sobre la aplicación del artículo 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, reiterando la obligación del contribuyente interesado en acreditar de manera fehaciente, cómo se utilizó el dinero que posteriormente pretende deducir. Bien lo dice el casacionista, el punto medular radica en el vínculo que existe entre los recursos por los cuales paga intereses, no obstante, omite señalar que el asunto se determina por un tema probatorio, y la actora fracasó en eso, tal y como se ha venido explicando. Entonces, no es cierta la aseveración hecha por el casacionista de que con solo el comportamiento económico de la empresa se demuestra el uso real del capital. Lo mismo sucede con los estados financieros, de nuevo merece indicarse que este proceso no versa en si se presentaron o no documentos de gastos. Lo que han establecido los juzgadores de instancia, es que Agencia Datsun S.A., no aportó prueba idónea que pudiera respaldar su tesis, tan es así que el perito aún haciendo un estudio integral, corroboró que no había manera de determinar las inversiones. No se trata simplemente de afirmar que los estados financieros sirven para determinar el gasto, lo que corresponde es evidenciar el nexo entre el empleo del dinero pedido por el cual paga intereses y los consumos que con ese capital se haya hecho para generar renta gravable. En esta misma línea, no concuerda este Órgano con la aseveración del recurrente respecto a que el peritaje resuelve que no hay forma de corroborar la aplicación de los recursos. El Tribunal lo explicó muy claro (vídeo 15:59:00 sentencia) como se ya se indicó, aunque pareciera que las conclusiones del perito coinciden con los argumentos de la demandante; al momento en que los juzgadores preguntaron si podía asegurar que el capital en cuestión, había sido utilizado para generar renta gravable, admite que el análisis resulta insuficiente para demostrar el ingreso y el gasto, porque en autos no hay documentos que así lo acrediten. Igual sucede con la prueba que considera mal valorada, ya que, esta se apreció a la luz de lo establecido en el ordinal 82 inciso 4) del Código Procesal Contencioso Administrativo y es contundente la aseveración que hace el experto cuando expone que los balances presentados demuestran que la estructura de financiamiento se realizó de manera acertada, al no existir resultados económicos desfavorables (folio 235). No obstante, como



se ya se expuso, también aseguró que los balances presentados, no eran suficientes para identificar en qué se había invertido el dinero. Sobre el detalle de inversión que efectúa, aunque el casacionista pretenda especificarlo; lo cierto es que, en todo este proceso no ha aportado evidencia que refleje el empleo de los fondos; y el flujo de caja no es suficiente para corroborar el vínculo pretendido. Los gastos que quiere deducir, son los intereses pagados a la entidad financiera en virtud de un préstamo, lo cual, como se ha apuntado, y por ende resulta un tema probatorio y por ende resulta indispensable demostrar el empleo de los recursos, para que sea posible la deducción tributaria. Ahora bien, el punto normativo que cuestiona, pretende confundir a esta Sala, pues su afirmación es una verdad a medias. Efectivamente, el precepto 12 inciso e) del Reglamento de cita, en su párrafo final dice que la cancelación de los intereses puede hacerse por medio de flujos de caja, estados de orígenes y aplicaciones de fondos, pero lo cierto es que concluye dicha norma: *“Lo anterior, sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda requerir información y pruebas adicionales, así como practicar las inspecciones necesarias, según lo establecido en el párrafo antepenúltimo del inciso d) del artículo 8° de la Ley.”*, este señala: *“En todo caso, el contribuyente deberá demostrar a la Administración Tributaria el uso de los préstamos cuyos intereses pretende deducir, a fin de establecer la vinculación con la generación de la renta gravable, lo cual deberá evidenciarse en los documentos que deban acompañar la declaración.”*. Ello quiere decir, que la Administración Tributaria y por consiguiente los juzgadores en el proceso judicial, pueden solicitar cualquier prueba que consideren necesaria, a fin de probar el uso de los dineros, carga probatoria que le corresponde al contribuyente. Se reitera lo manifestado con anterioridad respecto del informe pericial. Relativo a los comprobantes, se dijo líneas atrás, que el Tribunal había aceptado lo consignado por el perito, en relación a que la única forma para justificar los egresos era mediante una auditoría; y que el estado financiero proporcionado por la Agencia no era suficiente a efecto de confirmar el gasto que se pretende deducir. No es cierto que los jueces pretendan que solo los comprobantes demuestren lo requerido. Finalmente, lo que los juzgadores afirman, es que las conclusiones emitidas por el experto, parecieron coincidentes con la tesis del actor, en el tanto aseguraba que de acuerdo al informe financiero, el uso de los recursos se había utilizado en el giro comercial, para generar renta. Sin embargo, cuando se le hicieron los cuestionamientos, el perito William Granados, aseguró que con los documentos constantes en autos no era posible determinar el empleo de estos.

VII.- En conclusión, concuerda esta Sala con lo resuelto por los juzgadores, respecto de que no pudo la parte actora demostrar durante todo el proceso, que la aplicación de los pasivos adquiridos, los haya invertido en la empresa para la generación de renta gravable. Los jueces hacen un estudio pormenorizado del peritaje, que también se considera apegado a la realidad, en donde el mismo especialista, lleva a cabo una validación del estudio técnico que se había emitido en sede administrativa y fue él quien consideró que no había forma de demostrar, con los documentos aportados por la Agencia, que efectivamente el dinero de los préstamos había sido utilizado en los términos del inciso d) del artículo 8 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. (Véase el vídeo del juicio oral a partir de las 15 horas 53 minutos y hasta las 16 horas). Según lo expuesto líneas atrás, es responsabilidad del contribuyente, realizar las demostraciones del caso, es decir, acreditar ante la Administración Tributaria y a los juzgadores, de que efectivamente los gastos alegados en este proceso son susceptibles de deducción. Incluso este Órgano al estudiar el informe pericial, no encuentra ningún hecho que le permita variar lo esbozado por los jueces de instancia. Es en virtud de esta falta, que la defensa de la actora no ha sido aceptada en la etapa administrativa como tampoco lo fue ante el Tribunal, e igual suerte corre ante este Órgano, pues no encuentra violación indirecta a las normas de fondo en que se fundamenta el recurrente. Por tales razones, el agravio deberá rechazarse. Merece hacerse una última aclaración, el recurrente en el escrito de ampliación de forma muy somera vuelve a esbozar el punto sobre la incongruencia de la sentencia, que ya en la resolución número 772-A de las 9 horas del 20 de noviembre de 2008, le fue rechazada de

plano. Se repiten en esta ocasión los argumentos allí utilizados para denegar el conocimiento del reproche. Acorde con lo indicado, el agravio deberá denegarse.”

b) Impuesto sobre la renta: Obligación de retención respecto de los salarios pagados en el exterior y normativa aplicable

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección IV]³

Voto de mayoría

"IV.- DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO.- En tanto esta demanda se apoya en la supuesta errada aplicación de un criterio de sujeción de la potestad tributaria del Estado, resulta necesario hacer una breve reflexión en torno al sustento de la misma, conforme al orden jurídico-constitucional. Se trata de una manifestación de la soberanía del Estado, que le permite exigir cargas tributarias a personas o bienes que se hallen en su jurisdicción, para obtener los recursos necesarios para solventar las necesidades públicas; o bien, conceder exenciones. El ejercicio de esta potestad está enmarcada en el respeto del **principio de legalidad**. Nótese que son las **normas constitucionales** las que determinan la competencia del Poder que puede imponer los tributos, así como los principios constitucionales de la tributación que rigen esta potestad, entre los que se pueden citar: el **principio de reserva de ley**, como derivado del axioma del Parlamento inglés "*no taxation without representation*", por el que corresponde al Poder Legislativo la determinación de las cargas tributarias. Así, **es atributo de la ley formal** (es decir, de la norma emanada del órgano legislativo, conforme a los procedimientos ordinarios de formación de las leyes, previstos en el artículo 124 de la Constitución Política y el Reglamento de la Asamblea Legislativa) **y material** (en tanto de ella se derivan obligaciones y derechos para los administrados) **determinar las obligaciones tributarias**; y es en esta norma en que deben de establecerse los elementos esenciales del tributo: el sujeto pasivo (quién paga), el hecho generador del tributo, la base de cálculo (tarifa), el régimen de incentivos y beneficios fiscales, el régimen sancionatorio tributario, y los plazos de caducidad y prescripción (como lo desarrolla el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios); con lo cual, en las **normas legales**, se manifiesta la fundamentación jurídica del tributo que se impone-; el **principio de igualdad o isonomía**, que es un valor supremo de todo el ordenamiento jurídico, que deriva del contenido del artículo 33 del Texto Fundamental, en virtud del cual se deriva la regla general que ordena *el tratamiento igual entre iguales*, y faculta *el tratamiento desigual entre desiguales*, siempre y cuando las diferencias establecidas estén debidamente fundamentadas; con lo cual, se impide que se puedan instaurar situaciones de privilegio o discriminación en materia fiscal. La aplicación de este principio debe tender no sólo a la igualdad formal, sea, que la ley se aplique de igual manera a todos los que se encuentren en una misma situación jurídica, sino, en especial a la igualdad material o sustancial, de manera que se respeten las desigualdades a fin de poder obtener un trato igualitario; de tal suerte, que se constituye en deber de los poderes públicos, la promoción de las condiciones para hacerla efectiva; el principio de la **capacidad contributiva o económica del sujeto pasivo**, el cual se



constituye en el sustento de la definición del modelo de distribución de la carga tributaria, en virtud del cual se exige la contribución conforme a la riqueza del contribuyente, de manera que con ese contenido, actúa como instrumento para la aplicación de los restantes principios tributarios. Este principio tiene tres significados fundamentales: en primer lugar, es el fundamento o razón de ser (*la ratio*) que justifica el hecho mismo de contribuir y el cumplimiento del deber constitucional; de manera que bien puede afirmarse que es la aptitud para contribuir; así se *genera la obligación de contribuir porque se tiene la capacidad económica para soportar el gravamen tributario, y en consecuencia, pagar*; o lo que es lo mismo, es "*la aptitud para ser sujeto pasivo de obligaciones impositivas*", como lo consideró la Procuraduría de la República en el Dictamen C-365-83, del veinte de octubre de mil novecientos ochenta y tres; en segundo lugar, *se constituye en la medida, razón o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos*, y en consecuencia, como límite del legislador en el ejercicio del poder tributario; toda vez que se contribuye según la riqueza que se tiene; y en tercer lugar, como programa u orientación del legislador en el ejercicio de ese poder tributario dentro del objetivo de redistribución de la renta o de realización de la igualdad material -ya no sólo formal- a que debe tender todo sistema tributario, sobre todo en el marco de un Estado Social de Derecho. En este sentido, es dable considerar que en razón del contenido de este principio, es que aparece vinculado con los otros principios tributarios materiales, tales como el de generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, en lo tocante a la realización de un sistema tributario justo, sea, en el que se establezca un adecuado reparto de la carga tributaria, y por ende, de la riqueza; el **principio de no confiscatoriedad de los tributos**, en virtud del cual, no resulta posible imponer una carga tributaria que se traduzca en la pérdida o anulación del patrimonio, en tanto la proporcionalidad y razonabilidad del tributo no sólo se refiere a la generalidad del mismo, sino también, y en especial, a su monto o *quantum* (como lo ha señalado la jurisprudencia de la Sala Constitucional en sentencias número 5749-93, de las catorce horas treinta y tres minutos del nueve de noviembre de mil novecientos noventa y tres, y número 5944-98, de las dieciséis horas veinticuatro minutos del dieciocho de agosto de mil novecientos noventa y ocho); y el **principio de irretroactividad de la ley**, en tanto no puede pretenderse que por ley posterior se afecte la declaración tributaria realizada conforme a las normas vigentes al momento de su elaboración. Así, la potestad tributaria está reconocida a nivel constitucional en el artículo 121 inciso 13), que confiere a la Asamblea Legislativa la competencia exclusiva para establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y es en el artículo 18 -también constitucional-, que establece la obligación para los costarricenses de pagar las cargas públicas establecidas por el Estado a fin de contribuir con los gastos públicos, obligación que en virtud del principio de igualdad, no cabe hacer excepciones ni establecer situaciones de privilegio, de manera que debe asegurarse el mismo tratamiento a quienes se encuentren en situaciones análogas; correspondiéndole al Poder Ejecutivo disponer de su recaudación.

V.- DEL CRITERIO DE SUJECCIÓN TRIBUTARIA QUE RIGE EL IMPUESTO DE LA RENTA.- Es en ejercicio de esta potestad tributaria de que goza el Estado, que tiene plena competencia para fijar los tributos en su jurisdicción, lo cual, obviamente comprende los criterios de sujeción para su imposición, esto es, los elementos que determinan qué renta o sujeto está sometido al poder tributario del Estado. Es así como, los criterios de sujeción pueden ser **personales o reales**; donde los *primeros* (personales) hacen referencia a situaciones en las que existe un vínculo relacionado con la propia naturaleza del individuo o contribuyente, de manera que la sujeción a las leyes tributarias de un determinado Estado están definidas por la condición de nacional o residente fiscal del sujeto pasivo; y los *segundos* (reales) se centra en el criterio **de la fuente de la renta**, es decir, la vinculación con las leyes tributarias nace a consecuencia de la generación de renta en un determinado territorio, de manera que lo relevante es la renta en sí y no quién la genera, con lo cual se desarrolla el **principio de territorialidad**. Precisamente el impuesto sobre la renta regulado en



la Ley número 7092, de 24 de marzo de 1988, se sustenta en este último principio, con lo cual, están sujetas a este gravamen todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, como se deriva del artículo **primero** de la Ley de referencia, que define el hecho generador del tributo (hecho o supuesto que determina el nacimiento de la obligación tributaria), precisamente en la generación de renta "*proveniente de cualquier fuente costarricense*": "**Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible. Se establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas.** (Así ampliado por el artículo 102 de la Ley de Presupuesto No.7097 de 1º de setiembre de 1988). **El hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas en el párrafo anterior, es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense.** (Así reformado por artículo 102 de la Ley de Presupuesto No. 7097 de 1º de setiembre de 1988). **Este impuesto también grava los ingresos, continuos o eventuales, de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país; así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley, entre ellos los ingresos que perciban los beneficiarios de contratos de exportación por certificados de abono tributario. La condición de domiciliados en el país se determinará conforme al reglamento. Lo dispuesto en esta ley no será aplicable a los mecanismos de fomento y compensación ambiental establecidos en la Ley Forestal, No.7575, del 13 de febrero de 1996.** (Así modificado este párrafo tercero por el artículo 1º de la ley No.7838 de 5 de octubre de 1998) **Para los efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, se entenderá por rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados, bienes situados, o capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley.**" (El subrayado no es del original). Asimismo, el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que serán contribuyentes quienes, entre otros requisitos "... *realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país*". Por su parte, el artículo 54 de la misma ley establece qué debe entenderse como renta de fuente costarricense; y el 55 los casos especiales de rentas de fuente costarricense. En virtud de lo cual, la actual normativa del impuesto de la renta establece un concepto de territorialidad en sentido estricto, mediante el cual se delimita la territorialidad desde una perspectiva geográfica, de manera que, en aquellas situaciones en las cuales la renta se genera extraterritorialmente, se está ante supuestos de no sujeción de este tributo, por no existir la condición espacial descrita en el elemento objetivo del hecho generador. Cabe advertir que, al tenor de la aplicación del principio de reserva legal en la materia tributaria -contenido en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios-, la aplicación del principio de territorialidad debe de hacerse de manera restrictiva, por cuanto no resulta posible pretender extender el hecho generador del impuesto, con el fin de atar a gravamen situaciones no descritas de forma expresa en la norma legal. No obstante lo anterior, a pesar de este carácter restrictivo del concepto de territorialidad establecido para la determinación del impuesto sobre la renta, se debe tener presente que el legislador **amplió, de manera expresa, algunos supuestos que también deben ser tenidos como fuente costarricense**, tales como las rentas provenientes del transporte aéreo de personas (inciso b) del artículo 55), o la retención sobre pagos de regalías o por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole (inciso h) del artículo 55).

VI.- DE LA CONFORMIDAD CON EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DEL COBRO IMPUGNADO.-

El argumento principal de la empresa actora se centra en que **el cobro tributario que se le hace resulta ilegítimo, toda vez que alega que no estaba obligado a realizar ninguna retención por el pago de los salarios de sus empleados radicados en el extranjero, por cuanto no se trata de una renta fuente costarricense, ya que, el trabajo ejecutado por ellos no se realizó en territorio nacional.** Estima este Tribunal, que tales argumentaciones son a todas luces improcedentes, en tanto para determinar la obligación de retención que la Administración Tributaria

hecha de menos no resulta posible sustentarse en lo dispuesto en los artículos 54 o 55 de la Ley del Impuesto de la Renta, sino más bien en el **inciso a del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta**, que en forma clara y precisa establece la obligación de retención respecto de los salarios pagados en el exterior, respecto de: **"Toda empresa pública o privada, sujeta o no al pago de este impuesto, incluidos el Estado, los bancos del Sistema Bancario Nacional, el Instituto Nacional de Seguros y las demás instituciones autónomas o semiautónomas, las municipalidades y las asociaciones e instituciones a que se refiere el artículo 3 de esta Ley, está obligado a actuar como agente de retención o de percepción del impuesto, cuando pague o acredite rentas afectas al impuesto establecido en esta Ley. Para estos fines, los indicados sujetos deberán retener y enterar al Fisco, por cuenta de los beneficiarios de las rentas que a continuación se mencionan, los importes que en cada caso se señalan: a) Salarios y cualquier otra remuneración que se pague en ocasión de trabajo personal ejecutado en relación de dependencia. En estos casos el pagador o patrono deberá calcularle el impuesto mensual que corresponda a cada uno de los beneficiarios de las rentas indicadas. Si el beneficiario fuere una persona no domiciliada en Costa Rica, sobre el monto pagado o acreditado se retendrán las sumas del impuesto que procedan, de acuerdo con lo establecido en el artículo 54 de esta Ley. En el Reglamento se incluirán las disposiciones a que se refiere este inciso."**

Es sobre esta base normativa que la misma Procuraduría General de la República en su dictamen C-330-2004, del 12 de noviembre del 2004, señala que debe tenerse como **renta fuente costarricense**: "[...] las rentas obtenidas por actividades civiles, comerciales, bancarias, las provenientes del ejercicio de profesiones, oficios y arte, la prestación de servicios personales y el desempeño de funciones de cualquier naturaleza, independientemente de que se remunere **con salarios, dietas, honorarios, gratificaciones, etc.** [...] **Consecuentemente, son contribuyentes del impuesto tanto las personas físicas como las jurídicas domiciliadas en el exterior que reciban rentas de fuente costarricense (artículo 56 de la Ley).**" (El resaltado no es del original). Con lo cual, el pago efectuado a los empleados -en relación de dependencia- de la empresa actora en el extranjero está cubierta en el transcrito numeral, al estarse en una relación laboral de dependencia con la actora, circunstancia demostrada y acreditada por la propia empresa gestionante; motivo por el cual no se da la infracción anotada por la actora, de la supuesta errónea aplicación del principio de territorialidad, en atención a que este pago es tenido por la ley, como "fuente costarricense".

VII.- DE LA REMISIÓN NORMATIVA QUE HACE EL ARTÍCULO 23 DE LA LEY DEL IMPUESTO DE LA RENTA.- LLeva razón la representación del Estado al señalar que la actora hace una errónea lectura de esta disposición, por cuanto con ocasión de la reforma introducida mediante Ley número 7551, del 22 de setiembre de 1995, la numeración de la ley cambió, al adicionarse el Capítulo XI al Título I de la Ley del Impuesto sobre la renta, denominado "*Régimen de recaudación aplicable a la actividad de producción de café*", que corresponde a los artículos 27, 28, 29, 30 y 31, como lo indica el artículo primero de esta ley, con lo cual, el artículo 54 pasó a ser el 59 de la normativa en cuestión. Es en este último numeral que se establece la tarifa para hacer el cálculo de las retenciones establecidas en el artículo 23 inciso a), que para el caso en estudio es del diez por ciento (10%), como se dispone en su párrafo segundo: "*Por las pensiones, jubilaciones, salarios y cualquier otra remuneración que se pague por trabajo personal ejecutado en relación de dependencia se pagará una tarifa del diez por ciento (10%).*" Además, debe tenerse en consideración que mediante el inciso g) del artículo 19 de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, número 8114, de 4 de julio del 2001, se corrigió la referencia legal en entredicho, de manera que la norma ya no refiere al artículo 54 sino al 59, como lo había interpretado la Administración Tributaria y la representación del Estado.

VIII.- CONCLUSIÓN.- Al tenor de las anteriores consideraciones **procede confirmar las**



resoluciones impugnadas, sea la número 183-2004, de las ocho horas del siete de julio del dos mil cuatro, que confirmó el ajuste por no retención de sumas giradas por salarios pagados al exterior por la empresa actora, adicionada por la resolución 243- 2004, de las diez horas treinta minutos del catorce de julio siguiente, ambas dictadas por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, en el sentido de que en la eventualidad de que los impuestos por remesas de pago al exterior fueran cancelados, los cargos por gastos deducidos en concepto de intereses y comisiones quedarían sin efecto para el período en el que fueron causados, pues son consecuencia de aquellos. En efecto, de lo expuesto se desprende que estas resoluciones administrativas deben mantenerse incólumes, habida cuenta de que el ajuste por no retención de remesas giradas por salarios al exterior es legalmente procedente, y en tal virtud, deben entenderse comprendidos los intereses y comisiones determinados como resultado de los primeros, y en el tanto no sean debidamente cancelados. Nótese además que como lo prevé el inciso 2) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que la Administración Tributaria pueda admitir las deducciones consideradas en esa disposición requiere que la empresa "[...] *haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en otras disposiciones de esta Ley*"; que en este caso, se trata de la retención establecida en el citado y transcrito numeral 23 inciso a); que es lo que señala la resolución número 243-2004-P, de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, que según se indicó, adiciona la citada resolución 183-2004, del mismo Tribunal Administrativo.

VIII.- DE LAS EXCEPCIONES.- La representación del Estado opuso como defensas de fondo la excepción de falta de derecho y la genérica *sine actione agit*. Al respecto, interesa resaltar que la denominada genérica "*sine actione agit*" está conformada por las defensas de falta de legitimación (activa y pasiva), falta de interés y falta de derecho, que constituyen los presupuestos de fondo para la resolución de toda demanda; y que en tal virtud se analizan en un orden riguroso, a saber la falta de legitimación, la falta de interés y, por último la falta de derecho. En cuanto a la primera, la misma debe ser rechazada en su doble modalidad, esto es, la falta de legitimación activa y pasiva, toda vez que en este proceso se analiza una relación jurídico-administrativa en la que participan las dos partes intervinientes en esta demanda, sea, la empresa actora, en este caso, "Laboratorios Stein, S.A." en su condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria que impugna –retención por remesas al exterior por pago de salarios comprensivo del impuesto de la renta–, y es la Dirección General de Tributación Directa, Grandes Contribuyentes la que le hace los traslados de cargos impugnados, la cual es representada por la Procuraduría General de la República. De igual modo, debe ser rechazada la defensa de falta de interés, por cuanto la obligación tributaria que se impugna está en cobro. Por último, en atención a las razones dadas en los anteriores Considerandos, por las que se desestima la demanda interpuesta, debe de acogerse la excepción de falta de derecho."

c)Determinación de la obligación tributaria: Posibilidad del contribuyente para ofrecer y producir cualquier medio de prueba lícito para determinar el impuesto

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección IV]⁴



Voto de mayoría

"Tercero: Que el Tribunal no estima arbitraria la forma de proceder del Tribunal Fiscal Administrativo, Sala I, en la resolución N° 190-2004, que orilló la aplicación literal de las normas legales que gobiernan la materia (artículos 7 y 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el 11 y 12 de su Reglamento), para dar paso a una regla de justicia y equidad tributaria (artículo 16 de la Ley General de Administración Pública), con fundamento en el dictamen rendido por la Sección Contable del mismo Tribunal, que concluye: "... *en vista de que el margen de utilidad bruta establecido y aceptado por las oficinas de origen para la actividad que desarrolla el inconforme es apenas de un 8.35%, es nuestro criterio que la utilidad neta resultante del casi 1% para el ejercicio fiscal 99, es similar e incluso ligeramente superior al obtenido por el contribuyente en el ejercicio fiscal 98*". En *primer* término, es obvio que si los gastos no incluidos en la declaración del período fiscal <99>, sí aparecen consignados en declaraciones de períodos fiscales anteriores, como propios de la actividad económica o giro normal de la empresa, se está en presencia de una omisión, susceptible de ser corregida acto continuo a la notificación del acto que da cuenta de la misma. En *segundo* lugar, las declaraciones escritas rendidas por terceros que como prueba presentó el contribuyente ante la Administración Tributaria, no han sido argumentadas de falsas o inexactas; tampoco las excluye la legislación tributaria como medios de prueba. De conformidad con el artículo 116 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Administración puede utilizar como elementos para verificar y en su caso determinar la obligación tributaria de los contribuyentes y responsables, a falta de libros y registros, de documentación o ambos, o cuando a su juicio estos fueren insuficientes o contradictorios, los *indicios* que permitan estimar la existencia y medida de la obligación tributaria; entre estos se señalan especialmente: el capital invertido en la explotación; el volumen de las transacciones de toda clase de ingresos de otros períodos; la existencia de mercaderías y productos; el monto de las compras y ventas efectuadas; el rendimiento normal del negocio o explotación objeto de la investigación o el de empresas similares ubicadas en la misma plaza; los salarios, alquiler del negocio, combustibles, energía eléctrica y otros gastos generales; el alquiler de la casa de habitación; los gastos particulares del contribuyente y de su familia; el monto de su patrimonio y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Tributaria o que ésta reciba o requiera de terceros. El otorgamiento de esas amplias potestades de investigación y fiscalización para determinar la obligación tributaria, no cercena el igualmente amplio derecho que tiene el contribuyente para ofrecer y producir cualquier medio de prueba lícito para la determinación del tributo. En *tercer* lugar, el hecho de que alguno de los receptores de los ingresos por ventas y administración, no aparezcan registrados como contribuyentes, no impide que esas declaraciones puedan ser utilizados como elementos de prueba, tanto para comprobar y determinar el tributo en cuestión como para exigirle a esos terceros regularizar su situación tributaria (artículos 105 y 123, *ibídem*). Desde luego que el valor de esa información no está subordinado a la condición de contribuyente inscrito. En *cuarto* lugar, es cierto que cada período fiscal debe *liquidarse* de manera independiente de los ejercicios anteriores y posteriores, pero ello no excluye que puedan utilizarse como parámetros de referencia para valorar e interpretar los hechos acaecidos, la realidad económica e histórica de la empresa, y la naturaleza del gasto omitido como compatible con la actividad del contribuyente productora de utilidad. En definitiva, el informe recabado por el Tribunal Fiscal Administrativo, aplica un método indiciario para verificar lo acontecido en la realidad, lo que lo convierte en un instrumento idóneo y por tanto válido para determinar la exactitud de la información suministrada por el contribuyente. **Cuarto:** Que si bien los documentos presentados por el contribuyente, podrían ser complementados por otros, para que en conjunto se determine por sí mismo la base imponible, la renta gravable, también es verdad que esa insuficiencia no impedía

a la Administración Tributaria de Guanacaste, con sede en Liberia, desarrollar su labor de comprobación e investigación respecto de la renta gravable y su medición, como si lo hizo el Tribunal Fiscal Administrativo, con criterios de realidad, razonabilidad y proporcionalidad. Se trata del incumplimiento no substancial de una obligación del contribuyente, que según se tiene por cierto en la sentencia recurrida (hecho probado # 10, no contradicho por ninguno), obedece al extravío de los libros contables, oportunamente reportado. **Quinto:** Que este Tribunal concluye que al prohiar el Juzgado de instancia la tesis sustentada por el Tribunal Fiscal Administrativo, Sala Primera, que aceptó los gastos deducibles planteados por el contribuyente vía declaración rectificadora, no ha incurrido en las violaciones legales atribuidas, lo que conduce a confirmar la sentencia apelada, en lo que es objeto del recurso."

d)Gastos no deducibles del impuesto sobre la renta: Remuneraciones salariales no sometidas al régimen de cotización de la CCSS

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección VII]⁵

Voto de mayoría

"[...] III. El método de la realidad económica es un método de interpretación de la norma que regula el hecho general de la obligación tributaria y no un método que permita sustituir la obligación de amparar los asientos y registros contables con documentos fehacientes. Establecido lo anterior, pasamos a repasar la normativa aplicable. El inciso h) del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone: "ARTICULO 9º.- Gastos no deducibles. ...h) No son deducibles de la renta bruta: 1º.- Las remuneraciones no sometidas al régimen de cotización de la Caja Costarricense de Seguro Social."

En el voto 122-07, la Sección Primera de este Tribunal, en relación con la disposición que nos ocupa, refiere: V.- Con relación a *contratos con terceros*, el Tribunal observa que la administrada entra en una serie de contradicciones que desacreditan sus alegatos, en primer lugar dedujo en su declaración del Impuesto Sobre la Renta la suma de ₡ 17,914,088.80 por concepto de salarios, sin embargo al hacerse la auditoría se determinó que los mismos no fueron reportados a la Caja Costarricense de Seguro Social, ni se les aplicaron las cotizaciones respectivas a esta institución; a lo que la actora respondió que se trata de contrataciones con personas independientes, que realizaban actividades sin relación de subordinación y que por lo general se hacían con personas de baja escolaridad; pero aporta documentos en los que dichas personas supuestamente a realizar trabajos calificados como "construir instalaciones eléctricas" en aeropuertos, canchas deportivas, fincas, casas, o instalaciones industriales de fincas, e incluso en una planta química; la deducción se hizo en la declaración correspondiente al año noventa y ocho, no obstante, de treinta y ocho contratos aportados al efecto, cinco corresponden al período anterior, reconociendo el representante de la empresa en una entrevista que algunos correspondían a fechas anteriores.

Ahora bien, el actor alega la aplicación del principio de realidad económica, regulado propiamente en el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria (artículo



20, Decreto Ejecutivo 25049 de 26 de marzo de 1996). Lo cierto es que dicha norma dispone que toda decisión de la Administración deberá fundarse en los hechos que aparezcan probados en el respectivo expediente, pero la idoneidad de los medios de prueba dependerá de los requisitos que para la validez de determinados actos prescriban las leyes tributarias y comunes, o de las exigencias que tales disposiciones establezcan en materia probatoria y, en todo caso, se deberá valorar la mayor o menor conexión que el medio de prueba tenga con el hecho a demostrar y el valor de convencimiento que pueda atribuírsele conforme a las reglas de la sana crítica y el principio de la realidad económica. En otras palabras, la decisión debe basarse en los hechos que se establezcan y estos dependen de la prueba, la cual, a su vez, debe cumplir con los requisitos que la ley prescribe para la validez de determinados actos, o sea que debe aplicarse en primer lugar lo que disponga la ley en cuanto a los requisitos de los medios probatorios, este es el elemento fundamental, en segundo lugar, se debe considerar el valor de la prueba en función de su conexión con el hecho a demostrar, lo que se analizará con base en la sana crítica y el principio de la realidad económica, de manera que éste por sí solo no determina el valor de una prueba, sino y en función de que el acto cumpla con los requerimientos normativos y su relación con el contexto de la situación. Con relación a los contratos con terceros, la Administración los desestimó junto con los recibos presentados como prueba, con base en que el artículo 7° de la Ley del Impuesto (No. 7092 de 21 de abril de 1988) establece que la renta neta se determina mediante la deducción de gastos autorizados por la misma ley en el artículo 8°, según el cual lo serán los salarios debidamente pagados (inciso b), pero cumpliendo ciertos requisitos, en particular que se haya observado con la obligación de retener y pagar el impuesto sobre la renta al cancelar el salario (inciso 2°) y que se utilicen comprobantes de respaldo debidamente autorizados por la Administración Tributaria (inc. 3°, en el mismo sentido dispone el artículo 11 del Reglamento a la ley DE- 18445 de 9 de diciembre de 1988), de manera que si la pretendida deducción no cuenta con la documentación que cumpla con lo anterior, al autoridad está facultada para rechazar totalmente el gasto. Como se indica, se trata de una situación claramente prevista en la normativa, por lo no cabe mayor margen de interpretación, el funcionario está obligado a exigir los requisitos que la ley expresamente dispone para que la prueba sea válida, sin ellos no puede considerarla, que es lo que se hizo, de manera que no hay tal violación al principio de legalidad que se ha invocado ni al principio de reserva de ley, no se está creando un impuesto por interpretación, ni se está inventando la tarifa, ni tampoco se le está cobrando a la contratante el impuesto que debió pagar el contratista, solamente se está desestimando la prueba que no cumple con las condiciones previstas por el reglamento y la legislación; por ende se debe denegar la deducción que carece de comprobante legal. Para completar el cuadro, es de recibo el alegato del accionado que señala que, conforme con el numeral 9° de la ley en comentario, no se admiten como gastos deducibles de la renta costos no respaldados por los documentos correspondientes o que se refieran a otro período fiscal al que se declara (inc. b.), ni tampoco las remuneraciones no sometidas al régimen de cotización de la Caja Costarricense de Seguro Social (inc. h.1.). Cabe señalar que esta norma no habla de salarios sino de "remuneraciones", término más amplio que cubre tanto salarios como honorarios, por lo que el alegato de la actora queda del todo sin fundamento, además, la prueba tantas veces invocada en vía administrativa y judicial, de requerir un informe de la Caja que demostrara que no era obligatorio cotizar sobre estos pagos pierde todo interés, pues la ley en forma expresa establece que si tal es el caso, la deducción no es procedente, como se resolvió en vía administrativa; ello es mera consecuencia de la aplicación de disposiciones normativas concretas que regulan la situación presentada con claridad y no el producto de interpretaciones mal intencionadas.-



VI.- Por otro lado el actor cuestiona *el rechazo de gastos por cargas sociales*, pero se limita a afirmar que es consecuencia de otros ajustes, que el extremo se refiere y calcula sobre la misma base ajustada, argumento que carece de sustento en varios sentidos. En primer lugar se omite señalar alguna prueba o indicio que permita analizar lo dicho, tampoco indica ninguna norma en concreto que haya sido infringida. Lo cierto es que en autos consta que en la auditoría se estableció que en la declaración del impuesto sobre la renta del actor se rebajó como gasto deducible por cargas sociales por la suma de cuatro millones quinientos ochenta y seis mil seiscientos sesenta colones con noventa y cinco céntimos, pero consta que sólo se cotizó a la Caja Costarricense de Seguro Social la suma de trescientos nueve mil cien colones, por lo que quedó una diferencia de cuatro millones doscientos setenta y siete mil quinientos sesenta colones con noventa y cinco céntimos, los que desde luego deben contabilizarse como parte de la renta imponible no declarada; en cuanto a este hecho no se ha propuesto prueba que lo desacredite. El actor alega que este monto es el resultado del reajuste de la declaración en otros aspectos, sin aclarar a cuales se refiere, en todo caso, dados los hechos expuestos en este párrafo, es obvio que el argumento no es de recibo." (**negrita y subrayado** no es del original). Tal y como se puede apreciar, existen importantes similitudes entre lo argüido en el antecedente jurisprudencial citado y el caso que nos ocupa, básicamente, se alega en ambos procesos, que existen una serie de contrataciones que por sus características no se reportan en planillas de la Caja Costarricense de Seguro Social, pero que por virtud del principio de realidad económica, constituyen gastos deducibles del impuesto sobre la renta. Igual tratamiento al otorgado a dicho caso por la Sección Primera, se impone en el asunto que atrae nuestra atención. Efectivamente, existe una disposición expresa de la ley (según la naturaleza que de dicho instituto hace alusión, la doctrina citada), que manifiesta con meridiana claridad que no son deducibles de la renta bruta, las remuneraciones no sometidas al régimen de cotización de la Caja Costarricense de Seguro Social. Contrario sensu, sólo serían deducibles las remuneraciones de índole salarial sometidas al régimen de cotización de la Caja Costarricense de Seguro Social, así que la decisión en vía administrativa de desestimar que se consideren deducibles los gastos en remuneraciones no cotizadas ante el régimen de la Caja, en palabras de lo ya proveído por el Tribunal, es mera consecuencia de la aplicación de disposiciones normativas concretas que regulan la situación presentada con claridad. Ahora bien en torno a la aplicación del principio de realidad económica invocado por la actora, este principio es un método de interpretación de la norma que regula el hecho general de la obligación tributaria y no un método que permita sustituir la obligación de amparar los asientos y registros contables con documentos fehacientes, como lo serían las planillas de pago a la Caja Costarricense de Seguro Social. Conviene tener presente que el principio de realidad económica, por sí solo, no determina el valor de una prueba como los comprobantes de pago a trabajadores, sino y en función de que el acto cumpla con los requerimientos normativos y su relación con el contexto de la situación, es evidente que, dada la regulación que de manera expresa se hace en la ley, de las remuneraciones que si son deducibles, el acto de dicho gasto, aún en el caso que se tuviera por cierto, no cumple con los requerimientos normativos, ni guarda relación con el contexto de la situación. En relación con el tema de las cargas sociales y lo argumentado al respecto, en cuánto el ente fiscalizador ignora un valiosísimo elemento actual, el principio de realidad de la empresa, según el cual el importe fue efectivamente pagado a la Caja Costarricense de Seguro Social y no está en manos de la empresa o de alguno de los socios. Lo cierto es que si efectivamente la empresa actora pagó además a la entidad aseguradora está en la facultad de requerir el reintegro de la diferencia respectiva, lo que no puede pretender es que ese pago en exceso se le tenga como un gasto deducible, una es la relación de la actora con la Caja Costarricense de Seguro Social y otra es la relación de la actora con el fisco, lo que resultaría deducible por concepto de remuneraciones sería lo que conforme a la ley corresponde pagar y no lo que por un error del contribuyente éste pagó en exceso, suma que se insiste, de toda suerte sería repetible por la actora. Sobre este punto de los salarios y cargas sociales, el dictamen pericial recabado en autos (no cuestionado al respecto),



establece: "...Por lo tanto esta prueba pericial determinó al comparar los gastos por salarios y cargas sociales según planillas determinada por la información mediante la declaración jurada de impuesto sobre la renta y las planillas emitidas a la Caja Costarricense de Seguro Social con los registros contables determinados en los papeles de trabajo preparados por la Administración Tributaria en la persona del auditor tributario se determinó que están correctas las cifras determinadas por el auditor de la oficina en ambos extremos por lo tanto esta prueba pericial confirma en todos los extremos estos ajustes lo siguientes rubros: Incremento en renta por diferencia en salarios no aceptados ¢ 632.761.00. Incremento en renta por cargas sociales no aceptadas ¢ 1.053.628.50. Total de cargos gravados ¢1.686.389.50. Impuesto no percibido por el fisco 30 % ¢506.028.30. Esto de acuerdo al artículo 9 inciso H) de la Ley de Impuesto sobre la renta de ese momento..."

En consecuencia, lo actuado por la administración tributaria, en este tópico resulta ajustado a derecho, lo que le resta fundamento a la pretensión de la actora en este aspecto. **3-) De los ajustes en gastos financieros (intereses pagados a Lesbia Espinoza):** En este apartado, en el traslado de cargos visible a folios del 1 al 4 del Tomo I del expediente administrativo, se señala:

"Con el fin de corroborar la cifra de gastos declarados por este concepto, los cuales el contribuyente declaró en la Declaración del Impuesto sobre la Renta del período fiscal 97, se le solicitó los comprobantes correspondientes. Se observó que los mismos no cumplen con los requisitos de ley establecidos en el artículo 11 del Reglamento al Impuesto Sobre la Renta. (ver Cédula de Gastos por intereses en H.T. #21); dichos gastos se emitieron a favor de la señora Lesbia de Espinoza, extranjera, socia del contribuyente Inversiones Moroney S.A. y, la señora de Espinoza no aparece en nuestros registros como contribuyente del impuesto sobre la Renta (ver H.T. #22). Por todo lo anterior y de conformidad con el artículo 8 inciso d) de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 12 inciso e) del Reglamento los gastos financieros por concepto de intereses pagados a Lesbia de Espinoza proceden a gravarse."

Inversiones Moroney, luego de propugnar que la señora Lesbia de Espinoza no es socia de dicha empresa, defiende la tesis según la cual las razones esbozadas por las instancias administrativas carecen de sustento. Los egresos o gastos por intereses realizados o efectuados a la señora Lesbia Madrigal de Espinoza, son reales y están debidamente soportados, en primer lugar por el pagaré donde se constituye la deuda, en segundo lugar por los recibos mensuales consecutivos de intereses por ese concepto, durante el período fiscal del año 1997. Para comprobar aún más la veracidad de sus aseveraciones ofrece una declaración jurada de la acreedora, donde manifiesta haber recibido a su entera satisfacción el importe de dinero igual a la suma reportada por su representada durante ese mismo período por concepto de intereses por préstamo de dinero. Dicha postura es combatida por la Procuraduría señalando que si bien es cierto que se admite la deducción de intereses y gastos financieros, es lo cierto que en el artículo 8 inciso d) en relación con el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el legislador establece las condiciones que deben revestir tales gastos para que tengan el carácter de deducibles, a saber: que los mismos sean útiles, necesarios e indispensables no sólo para producir renta gravable, sino para conservar la fuente productora de los ingresos y decir, que los intereses resultan deducibles en el tanto y en el cuanto estén relacionados con el manejo del negocio y con la obtención de rentas gravables con el impuesto sobre las utilidades, reservándose la administración la facultad para rechazar tales gastos cuando existan circunstancias que revelen desconexión entre los intereses pagados y la renta gravable. Los comprobantes deben cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 13 del reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, siendo que no se admite prueba en contrario para la presunción que se establece cuando no existe documento escrito. En este caso, indica, el documento si existe pero carece de los requisitos. La señora Lesbia no es contribuyente del Impuesto Sobre la Renta, toda vez que en el período respectivo no declaró las sumas

supuestamente pagadas por la empresa recurrente, lo cual confirma el hecho de que este gasto financiero es simulado. Para que dichos gastos sean deducibles, han de haber contado con autorización de la administración tributaria, lo cual no ocurrió. De conformidad con el artículo 12 del Código Tributario no son aducibles en contra del fisco los convenios entre particulares, los indicios en que se funda la administración tributaria son suficientes para tener por cierto que nos encontramos ante un acuerdo para afectar la base imponible y disminuir la cuantía de la obligación tributaria. Pasamos ahora a revisar lo que dice la normativa, sobre este tema: Ley del Impuesto sobre la Renta:

ARTICULO 7°.- Renta Neta. La renta neta es el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, y las otras erogaciones expresamente autorizadas por esta ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad. En el reglamento de esta ley se fijarán las condiciones en que se deben presentar estos documentos. Cuando los costos, gastos o erogaciones autorizados se efectúen para producir indistintamente rentas gravadas o exentas, se deberá deducir solamente la proporción que corresponda a las rentas gravadas.

ARTICULO 8°.- Gastos deducibles. Son deducibles de la renta bruta: ...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 trasanterior, 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. (Así reformado por el artículo 8 de la Ley de Ajuste Tributario No. 7543 de 14 de setiembre de 1995) El Poder Ejecutivo podrá establecer, por decreto, una vez al año y antes de iniciarse el período fiscal, un porcentaje superior al cincuenta por ciento (50%), como condición que obliga al contribuyente a presentar el formulario especial mencionado en el párrafo trasanterior. El deber impuesto a los contribuyentes en el primer párrafo de este inciso no limita las potestades de la Administración de requerir información y pruebas y de practicar las inspecciones necesarias para verificar la legalidad de la deducción de los intereses, de acuerdo con las facultades otorgadas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En todo caso, el contribuyente deberá demostrar a la Administración Tributaria el uso de los préstamos cuyos intereses pretende deducir, a fin de establecer la vinculación con la generación de la renta gravable, lo cual deberá evidenciarse en los documentos que deban acompañar la declaración. Sin perjuicio de los supuestos previstos en los incisos anteriores, cualquier otra circunstancia que revele desconexión entre los intereses pagados y la renta gravable en el período respectivo dará pie para que la deducción de los intereses no sea admisible. Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta: **ARTICULO 11.- Renta Neta.** La renta neta se determina deduciendo de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes permitidos por ley. Cuando los gastos, costos y erogaciones se efectúen para producir indistintamente rentas gravadas y exentas, se debe deducir solamente la proporción que



corresponda a las rentas gravadas. Cuando el contribuyente no pueda justificar debidamente una proporción diferente, deberá deducir la suma que resulte de aplicar el porcentaje obtenido al relacionar las rentas gravadas con las rentas totales. Los costos, gastos y erogaciones deben estar respaldados por comprobantes fehacientes. La Dirección queda ampliamente facultada para calificarlos y aceptar su deducción total o parcial; asimismo, se reserva el derecho de rechazar las partidas no justificadas. Los comprobantes deberán cumplir con las siguientes condiciones: a) Fecha y nombre completo, razón social y denominación del proveedor de mercancías, prestador de servicios o de quien recibe el pago; b) Cédula de identidad o jurídica, según sea el caso; c) Comprobante con número preimpreso; d) Descripción de la mercancía o servicio comprado; y e) Monto. Todos los comprobantes de compras de mercancías y servicios deben estar debidamente autorizados por la Administración Tributaria, salvo los extendidos en los siguientes casos y actividades por: 1. Las personas no sujetas al pago del impuesto sobre la renta, indicadas en el artículo 3° de la Ley, y las exentas por ley especial, siempre y cuando no vendan mercancías o presten servicios gravados con el impuesto general sobre las ventas, en cuyo caso estarán sujetas a las disposiciones de la ley y el reglamento de este último tributo. 2. Los contribuyentes inscritos en los Regímenes de Tributación Simplificada. 3. Las entidades reguladas por la Superintendencia General de Entidades Financieras. 4. Las personas físicas o jurídicas dedicadas al transporte remunerado de personas y productos agrícolas. 5. Las personas físicas que presten servicios personales, siempre que no se trate de las contempladas en el artículo 13, inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. 6. Las personas físicas que intervengan en la producción de productos agrícolas. 7. No se deberá solicitar la autorización para los recibos de dinero cuando estén respaldados por facturas o comprobantes de ingresos debidamente autorizados. La Administración Tributaria queda facultada para evaluar los casos no previstos por esta Ley considerando el interés fiscal, relacionados con la autorización de facturas. *(De acuerdo con la reforma practicada por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo N° 20620 de 8 de agosto de 1991 se corrió la numeración y el presente artículo 11 ocupó el lugar que antes correspondía al artículo 10). (Así reformado por el artículo 4° del decreto ejecutivo No. 25046 de 26 de marzo de 1996)*

ARTICULO 12.- Costos y gastos deducibles. Las empresas y personas con actividades lucrativas citadas en el artículo 2° de la Ley, tienen derecho a deducir de su renta bruta, los costos y gastos necesarios contemplados en el artículo 8° de la Ley, siempre que sean necesarios para producir ingresos actuales o potenciales gravados con el impuesto sobre utilidades. De acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior, serán deducibles de la renta bruta: ...e) Los intereses y otros gastos financieros producto de captaciones a través del mercado financiero y de préstamos pagados por el contribuyente durante el año fiscal, conforme a lo estipulado en la Ley. El deber de los contribuyentes que se menciona en el antepenúltimo párrafo del inciso d) del artículo 8° de la Ley, se refiere al formulario especial que el contribuyente debe acompañar junto con la declaración del impuesto sobre la renta, cuando el monto de los intereses que pretenda deducir sea superior al 50% de la renta líquida. La renta líquida a que hace mención aquel inciso, es únicamente para efectos de determinar si el contribuyente debe o no completar el formulario especial. Por otra parte, la demostración del uso de las obligaciones cuyos intereses se pretenden deducir y la vinculación con la generación de la renta gravable, a que se refiere el antepenúltimo párrafo del inciso d) del artículo 8° de la Ley, serán demostrados por el contribuyente en el momento en que lo requiera la Administración Tributaria, mediante flujos de caja, estados de orígenes y aplicaciones de fondos, u otros estados auxiliares, que evidencien la aplicación de dichas obligaciones para la obtención de rentas gravadas. Lo anterior, sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda requerir información y pruebas adicionales, así como practicar las inspecciones necesarias, según lo establecido en el párrafo antepenúltimo del inciso d) del artículo 8° de la Ley. En el voto 38 del año 2007, la Sección Tercera de este Tribunal analiza cuales son las exigencias para la acreditación de gastos para efectos fiscales, como puede ser el pago de intereses por préstamos asumidos para

generar renta. Al respecto, se rescata lo siguiente: "**V.- DE LAS EXIGENCIAS PARA LA ACREDITACIÓN DE GASTOS PARA EFECTOS FISCALES.**- Al tenor de lo dispuesto en los artículos 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 11 y 12 del Reglamento, se constituye en obligación del contribuyente el respaldar con prueba fehaciente, todos los gastos y erogaciones en que incurre para la generación de la renta gravable, es decir, debidamente respaldados con comprobantes y registrados en la contabilidad, mismos que deben describir el detalle de las mercaderías compradas o servicios recibidos y responder a las necesidades del contribuyente para producir ingresos gravados con el impuesto sobre las utilidades, esto es, la vinculación con la producción de la renta. Sobre este punto debe recordarse que conforme a un sistema tributario de autodeterminación y declaración, sustentado en un principio de buena fe que se deriva del postulado constitucional de colaborar con los gastos públicos (artículo 18 de la Constitución Política), **al contribuyente le asiste la carga de la prueba en materia fiscal** en las diversas instancias en que se discuta el asunto, como lo consideró con anterioridad la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en sentencia número 38 -94, de las catorce horas veinte del treinta y uno de mayo de mil novecientos noventa y cuatro: " *VII .- Dos principios que rigen en la materia tributaria son aplicables en el proceso de la determinación de la obligación, su cobro y ulterior impugnación, en caso de que la hubiera; principios que son especialmente importantes en la resolución del recurso que aquí se conoce. Estos son, la carga de la prueba a cargo del contribuyente y la facultad de la Administración de prescindir, en la interpretación del hecho generador del tributo, de las formas jurídicas que adopte el contribuyente, por él desplegada . Es principio general de la materia, que la carga de la prueba, tanto en sede administrativa como jurisdiccional, corresponde al contribuyente, sujeto pasivo de la obligación. Por esta razón, al cumplir el contribuyente con la obligación de presentar la declaración del impuesto sobre la renta, al vencimiento del período fiscal correspondiente, debe proporcionar la información necesaria para la adecuada calificación de la declaración, y la consecuente determinación cuantitativa del tributo. [...] Hecha la modificación, sea aplicando o no las facultades de determinación de oficio y prescindencia de formas jurídicas inapropiadas, la carga de la prueba en la tramitación de la impugnación, que eventualmente interponga el contribuyente, continuará pesando sobre éste. [...] La legislación tributaria no establece diferencia en cuanto al sujeto obligado a soportar la carga de la prueba, dependiendo si la determinación se efectúe por iniciativa del contribuyente o de oficio. La carga de la prueba es siempre del contribuyente, desde el juicio de la operación determinativa hasta su discusión en sede jurisdiccional. El interés que muestre la Administración Tributaria de probar sus presunciones en un proceso, sea en sede administrativa o jurisdiccional, o la solicitud de aclaración que sobre algún aspecto de la determinación impositiva que haga el juez, no revela al contribuyente de la carga probatoria. "* De manera que, no basta con aportar los comprobantes para justificar el gasto, sino que éstos deben estar debidamente autorizados por la Administración Tributaria, como se desprende de los artículos 8 y 9 de la citada Ley y 103 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por cuanto " *la validez de la deducción autorrealizada por el contribuyente para efectos de su declaración, está sujeta a la posterior comprobación que en estos menesteres puede realizar el Fisco "* (sentencia número 000633-F-2006, de las diez horas cuarenta y cinco minutos del seis de setiembre del dos mil seis, de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia). Por ello, debemos entender que a la Administración Tributaria se le ha dotado de facultades suficientes para comprobar o cotejar la información suministrada por el contribuyente, esto es, un poder de fiscalización e investigación, tanto de los documentos aportados como de los que estime necesarios para la acreditación de los gastos, en tanto esta función tiene como finalidad el: "*[...] desentrañar la realidad económica subyacente en la obligación tributaria, dando paso al deber de completar lo debido, si se determinó que la cuota del impuesto es superior, o bien, en caso contrario, esto es, que se pagó de más, devolver ante el reclamo, el exceso cancelado, pues su retención, de darse, sería indebida, por ende, contraria a legalidad. El poder inquisitivo en cuestión, permite, igualmente, solicitar información a terceros, oficinas o funcionarios públicos, o al*

*mismo sujeto pasivo, quienes de conformidad con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, están obligados a aportar la documentación que sea requerida (artículos 128 y 132 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). Todo con el objeto de encausar, dentro de su correcta dimensión, el monto del deber tributario, esto es, establecer la dimensión real del deber de contribuir, constituyendo una carga de colaboración con el Fisco, lo que tiene su raíz en la misma doctrina del canon 18 constitucional. Es por ello que la procedencia del gasto debe ser plenamente acreditada por el contribuyente, y corresponde a la Administración Tributaria, en ejercicio de estas potestades, concluir sobre su procedencia, no solo en términos cualitativos, sino en los cuantitativos. De este modo, ante su rechazo, corresponde al sujeto pasivo aportar las pruebas que justifiquen el cambio de criterio, es decir, le incumbe, la mayoría de las veces, la carga demostrativa" (sentencia número 000633-F-2006, supra citada). En virtud de lo anterior, no basta que el gasto en sí mismo esté vinculado con la generación de las rentas gravables para que surta el efecto de la deducción en la base tributaria; sino que antes que nada, **es imperativo que el contribuyente acredite su efectiva realización mediante los comprobantes debidamente aceptados por la Administración Tributaria, soportes que -se repite- son esenciales y elementales para acreditar la existencia real de la partida, así como para establecer su procedencia cuantitativa y cualitativa.**"*

e)Gastos deducibles del impuesto sobre la renta: Retención constituye presupuesto necesario para otorgar el beneficio

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección I]⁶

Voto de mayoría

"IV. Los argumentos de la recurrente, son muy respetables pero no los comparte esta autoridad. Tenemos que si bien es cierto la Sala Constitucional en la sentencia 9519-2002 declaró sin lugar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra los numerales 8 y 44 citados, también lo es que en el considerando V de dicha resolución titulado *"De los requisitos para reconocer los gastos deducibles de la renta bruta que establece el aparte 2) del artículo 8 del Impuesto sobre la Renta* indicó, tal y como efectivamente lo señaló la sentencia recurrida que : *" Contrario a lo que expresa el accionante, la norma cuestionada no establece sanción alguna que suprima el derecho de deducir el gasto; **siendo su contenido más bien normativo y no represivo**; al establecer que debe haberse retenido las sumas debidas para que se le reconozca el gasto como deducible. En el mismo sentido se expresa el artículo 44 de la misma ley al establecer que no se aceptará deducir como gastos del ejercicio las sumas pagadas por los conceptos que originaron las retenciones establecidas en esta ley, al agente retenedor que omitiere realizar su función de retener y pagar. **En otras palabras, no distinguen los artículos 8 y 44 cuestionados si el cumplimiento del requisito exigido es voluntario o forzoso - como elemento necesario - para autorizar el gasto en los términos del numeral 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. El aparte 2) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta condiciona la deducción del gasto a la debida***



recaudación de la remesa al exterior por parte del agente retenedor; lo que no constituye otra cosa que un requisito necesario para el reconocimiento del gasto. (el destacado no es del original). Lo anterior implica que la deducción del gasto puede practicarse una vez que haya sido debidamente recaudada la remesa al exterior por parte del agente retenedor y eso es lo que dispuso el Tribunal Fiscal Administrativo en la resolución cuya lesividad se solicita al indicar que *"en cuanto al gasto rechazado por falta de retención, en el eventual caso de que la contribuyente cumpla con dicha obligación tributaria, quedaría sin efecto legal alguno el ajuste por gastos deducidos, en el período en que los mismos se produjeron"*, por lo que no nota este Tribunal la ilegalidad de la resolución cuestionada, requisito sine quo non para poder declarar lesiva una resolución firme creadora de derechos subjetivos. Se debe agregar que el establecer que el contribuyente pueda deducir del impuesto sobre la renta una vez que se haya hecho o comprobado la retención, no implica, como lo quiere hacer ver el Estado, que se actuaría contra la normativa existente. Tal y como lo expresó la autoridad constitucional, el numeral 8.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no impone una sanción que suprima el derecho a deducir el gasto, sino que lo único que se desprende de ella, es que si la retención no se hizo, la deducción tampoco procede, lo cual es muy diferente a lo afirmado por la interpretación del representante estatal, de que si la retención no se comprobó en el momento que procedía, se sanciona en el sentido de que ésta no se aceptará posteriormente. Además, tampoco son correctas las afirmaciones de éste en cuanto señala que la resolución cuya nulidad se solicita estimula la retención, pues la mora en el pago implica la obligación de cancelar un interés, tal y como lo disponen los numerales 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Es por ello que la sentencia recurrida debe ser confirmada."

f)Gastos deducibles del impuesto sobre la renta: Retención constituye presupuesto necesario para otorgar el beneficio

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección IX]⁷

Voto de mayoría

"VI.- Cabe recordar que la determinación de la obligación tributaria recae originalmente en el propio obligado (en este caso contribuyente del impuesto a las utilidades y a la vez agente de retención o sustituto del impuesto sobre las rentas del trabajo dependiente), quién la ejecuta a través de su declaración jurada (artículo 122 del Código Tributario), y solo excepcionalmente la Administración Tributaria realiza el procedimiento para emitir un acto determinativo de oficio cuando lo declarado, al estar sujeto a la comprobación de la Administración es objetado por ésta (artículo 123 ibidem), por no ajustarse a la realidad de los hechos o a las reglas del ordenamiento jurídico tributario. En la especie, la Administración Tributaria le aplicó un ajuste en el Impuesto sobre la Renta a la empresa demandada (traslado de cargos número 2752000003907), por cuanto logró comprobar, entre otros hallazgos, que la accionada en los meses octubre del 2001 a diciembre del 2002 pagó salarios a sus empleados, más no efectuó ni declaró la retención sobre los mismos de



acuerdo con los artículos 32 y 33 de la Ley N°7092. En ese estado de cosas, la Administración Tributaria mediante la resolución DT-04-R-0224-5, con fundamento en los artículos 8 y 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, procedió a denegar el gasto que por concepto de salarios había declarado la demandada, aduciendo que si bien la accionada realizó la retención echada de menos mediante la regularización presentada por formulario 1155000010324 y cancelada mediante formulario 1162004187143 el 20 de diciembre del 2004, ello fue posterior al traslado de cargos indicado y por lo tanto no lo hizo en tiempo, no procediendo el reconocimiento de aquel rubro como deducible. El Tribunal Fiscal Administrativo, por su parte, revocó lo resuelto por la Administración, al entender que si el contribuyente regularizó y cumplió con el deber de retener y cancelar el impuesto sobre rentas percibidas por trabajo personal dependiente, entonces resultaba procedente la deducción pretendida.- Este Tribunal participa de la tesis de la Administración Tributaria, tal y como se expuso en el considerando precedente, en el tanto la ley es clara en establecer como requisito para el efectivo reconocimiento del gasto por salarios como gasto deducible, que se hayan practicado y declarado las retenciones a las que se encuentra obligado el agente de retención. En ningún momento la normativa aplicable dispone que si se inicia un procedimiento para dictar un acto determinativo de oficio y el obligado paga por regularización lo adeudado por aquel concepto, procede el reconocimiento de los gastos como deducibles. Tal razonamiento sobrepasa la literalidad de las reglas previamente reguladas en el ordenamiento jurídico tributario sobre el particular, amén que cualquier argumentación orientada a entender la aplicación de las normas en esta materia desde el punto de vista económico, aún cuando muchas veces puede resultar razonable, no puede violentar el principio de legalidad y el bloque de constitucionalidad al cual se encuentra afecto todo el régimen normativo fiscal. Tampoco está en discusión si el contenido de los artículos 8 y 44 de la Ley del Impuesto sobre la renta es normativo y no represivo, lo cierto del caso es que la actora en el presente asunto omitió aplicar y declarar en su formulario de renta lo correspondiente a las retenciones por concepto de salarios de sus empleados, siendo ese un deber que le asistía por expresa disposición legal, y por lo tanto, desde ese momento se configuró el presupuesto de hecho preestablecido en la norma para que procediera el rechazo de las sumas pagadas por concepto de salarios como gastos deducibles, con independencia de si posteriormente el sujeto pasivo de la obligación optó por cancelar lo adeudado por ese rubro de retenciones más sus intereses, pues tal situación no ha sido prevista por el legislador para dejar sin efecto la denegatoria del gasto como deducible. En el mismo sentido se había pronunciado ya la Sección Segunda de este Tribunal, cuyo extracto de la sentencia número 304-2007 de las 16:15 del 28 de junio del 2007, se cita a continuación para mayor abundamiento:

*"(...) III.- **SOBRE EL FONDO DEL ASUNTO:** Si bien es cierto resulta interesante la tesis que expone el apoderado de la demandada, no comparte este órgano jurisdiccional tal planteamiento, procediendo, en consecuencia, el rechazo del recurso formulado, ratificando lo resuelto por el a quo. En efecto, el punto fundamental en el cuestionamiento que se hace de la sentencia bajo estudio, y de allí se sustentan precisamente el resto de los agravios que contra ella se esgrimen, reside en considerar los artículos 8 y 44 de la Ley del Impuestos sobre la Renta, como disposiciones de índole sancionatoria encubierta o impropia. Empero, mal valora el apelante dichas reglas. A través de ellas, el legislador incorporó en el ordenamiento jurídico un requisito objetivo para la aplicación de los gastos deducibles a los agentes retenedores, el cual consiste en actuar precisamente su función de retenedor. De tal suerte que no queda habilitado para deducir los gastos quien no cumpla con el requisito de retener y pagar el impuesto fijado. Trátase, por consiguiente, de una condición para que el retenedor pueda utilizar la figura de la deducción de gastos, es decir, es la " llave que abre la puerta " al camino que conduce a estos últimos. No refiere, como mal se quiere hacer ver, a un agravamiento " . . . de la obligación material o sustancial respecto de los contribuyentes que sí han cumplido . . . " , pues no dice de la eliminación de un derecho – simplemente al no cumplir con el presupuesto de hecho no tiene*



acceso a él - ni de la imposición de una carga – no asume ningún deber más allá del que ya tiene y es sabedor -; lo que ocurre es que, pese a conocer del requisito pre-existente para obtener la posibilidad de acceder a la deducción de gastos – que en todo caso es un asunto de política y decisión legislativa -, de mutuo propio opta por no cumplirlo, lo que tiene como consecuencia directa, renunciar, por su propia iniciativa y conocimiento, al crédito que el legislador le habría otorgado en caso de cumplimiento, es decir, no es que la Administración Tributaria establece un correctivo o penalización, sino que el propio agente no verificó la actuación que le brindaría la oportunidad de ejercer una disminución en el cálculo de su renta neta. Por otra parte, la no retención corresponde a una omisión inicial que, para reponerla, requiere del pago directo del agente retenedor quien podrá reclamar al tributante, pero formalmente ya no corresponderá a una retención sino a una reposición, por lo que, con independencia de que se practique el pago de la suma respectiva, el legislador no le concede la posibilidad de deducción de gastos, pues finalmente no satisfizo el presupuesto de hecho para poder aplicarla. Al ser una condición objetiva de acceso al reconocimiento de gastos – ciertamente no refiere a un beneficio fiscal pero ello en nada afecta lo resuelto en la sentencia impugnada -, no cuenta con la posibilidad de utilizar gradaciones, como sí sucede con el tema de las multas, sanciones sin lugar a dudas (por ejemplo artículos 81 y 88 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios), lo que en nada constituye un trato desigual o violatorio de normas constitucionales. Asimismo, si bien no se está en presencia de un castigo, téngase presente que el no reconocimiento de los gastos no es un asunto que toma por sorpresa a la sociedad accionada. Por una parte, los ordinales 8 y 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, le indican de manera expresa la existencia del requisito para obtenerlo. En segundo lugar, el mismo procedimiento administrativo de traslado de cargos (artículos 148, 149 y 150 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios) le indicó expresamente de dichos efectos, lo que excluiría un supuesto desconocimiento e imposibilidad de alegatos sobre el particular del no favorecido. De igual forma no existe para este Tribunal duda alguna de constitucionalidad en torno a las normas sobre las que gira este proceso, pues su claridad y adaptación a la Carta Magna, ni por asomo, admiten las interrogantes que el demandado pretende introducir a partir de la tesis de una supuesta sanción impropia, lo que a todas luces queda insustentada para quienes suscriben al concluir que dichas disposiciones contienen una condición para acceder al reconocimiento de los gastos deducibles, por cierto no satisfecha por la empresa apelante. Así las cosas, la controversia sometida a consideración carece del sustento necesario para modificar la decisión venida en alzada, procediendo, en su lugar confirmar lo decidido por el Juzgador de instancia."

(Sentencia N° 304-2007, de las 16:15 horas del 28 de junio del 2007).-"

g) Tributos: Gastos deducibles del impuesto sobre la renta

Impuesto sobre la renta: Concepto de renta bruta, diferencias cambiarias, territorialidad, condonación, recompras y gastos deducibles

Efectos de las sentencias estimatorias en acciones de inconstitucionalidad

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección VIII]⁸

Voto de mayoría

“III.1.) SOBRE LOS EFECTOS DE LAS SENTENCIAS ESTIMATORIAS EN ACCIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD: El Artículo 91 de la Ley de Jurisdicción Constitucional, establece que la declaración de inconstitucionalidad implica que la norma es contraria a la Constitución Política, extendiéndose las consecuencias de tal declaratoria, hacia atrás en el tiempo (es decir, retroactivamente) a la fecha en que se emitió el acto o norma, pero respetando por supuesto los derechos adquiridos de buena fe. Conforme a ese mismo numeral, la sentencia constitucional de anulación en tales casos, deberá establecer en el espacio, el tiempo o la materia, las consecuencias retroactivas que tiene (eficacia ex tunc) y dispondrá lo necesario para evitar que dicho efecto, cause graves perjuicios o daños en la seguridad, la justicia o la paz sociales. Refiriéndose precisamente al tema de las sentencias constitucionales, este Tribunal manifestó: *“... En concreto y por lo que concierne al valor de las sentencias de la Sala Constitucional, ésta en resolución N° 240-I-95 de 14.28 horas de 10 de mayo de 1995, expresó: “ ... De los principios que se derivan de los artículos 10. 42. 48, 153 y 154 de la Constitución Política, desarrollados por los artículos 11, 12 y 13 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, las sentencias que dicta la Sala en los asuntos que conoce, carecen de recursos, tienen el carácter de cosa juzgada formal y material y además, vinculan, erga omnes produciendo efectos generales. Esto quiere decir, que en nuestro sistema queda claramente expuesto el carácter jurisdiccional de las decisiones constitucionales, en su naturaleza de sentencia, como lo define la más calificada doctrina constitucionalista, y queda destacado, también con nitidez, los efectos que le son propios y característicos derivados de su autoridad de cosa juzgada formal y material. Así las cosas, a las sentencias constitucionales le son aplicables los principios generales del derecho procesal y por ello los efectos de la sentencia son definitivos e inmutables...”* (Sentencia No. 00007 de la diez horas treinta minutos, del 26 de Marzo del 2007, emitida por la Sección IV del este Tribunal Contencioso Administrativo). En síntesis, se tiene entonces que, tratándose de sentencias estimatorias en materia de acciones de inconstitucionalidad, al amparo de lo dispuesto por el Artículo 91 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, la anulación de la norma o acto contrario a la Constitución, tiene efectos retroactivos que serán dimensionados por la Sala Constitucional. Además, conforme al Artículo 88 de dicho cuerpo normativo, la anulación dicha regirá desde la primera vez que se publique en el Boletín Judicial, la parte dispositiva de la sentencia. (PIZA ROCAFORT, Rodolfo y ORTEGA CÓRDOBA, Jorge. La Justicia Constitucional en Costa Rica. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. Página 159).

III.2.) SOBRE EL CONCEPTO DE RENTA BRUTA, DIFERENCIAS CAMBIARIAS Y TERRITORIALIDAD: El tema de las diferencias cambiarias, no debe ser tratado aisladamente. Esto es, analizando en forma exclusiva lo establecido por el Artículo 8 del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta. Pues precisamente, el Artículo en mención, al final de su primer párrafo, introduce en forma expresa un aspecto de medular importancia para la correcta solución de esta litis: la renta bruta y, este tema a su vez, nos conduce directamente a las exclusiones que pueden darse en ese dicho tipo de renta. Así, el numeral 8 del Reglamento citado, señala en su párrafo primero que la Renta Bruta: ***“Está constituida por el total de ingresos o beneficios, en dinero o en especie, continuos o eventuales, percibidos o devengados durante el período del impuesto y provenientes de cualquier fuente costarricense de las actividades a que se refiere el párrafo cuarto del artículo 1° de la ley. También está constituida por las diferencias cambiarias originadas en activos en moneda extranjera, relacionadas con operaciones del giro habitual de los contribuyentes.”*** (Destacado en negrita es de este Tribunal). Por su parte, relacionado con el tema de la Renta Bruta, dispone el Artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que: *“La renta bruta es el conjunto de los ingresos o beneficios percibidos en el período del impuesto por el sujeto*



pasivo, en virtud de las actividades a que se refiere el párrafo tercero del artículo 1º. La renta bruta de las personas domiciliadas en el país estará formada por el total de los ingresos o beneficios percibidos o devengados durante el período fiscal, **provenientes de cualquier fuente costarricense**, la explotación o el negocio de bienes inmuebles, la colocación de capitales -sean depósitos, valores u otros-, las actividades empresariales o los certificados de abono tributario creados en la ley No.5162 del 22 de diciembre de 1972 y sus reformas, los cuales reciban las empresas que hayan suscrito un contrato de exportación de productos no tradicionales a terceros mercados, al amparo de la ley No.837, del 20 de diciembre de 1946 y sus reformas, o la ley No.7092, del 21 de abril de 1988 y sus reformas. También forma parte de la renta bruta cualquier incremento del patrimonio que no tenga su justificación en ingresos debidamente registrados y declarados, a partir del período fiscal siguiente a la vigencia de esta ley. Para estos fines, el contribuyente está obligado a demostrar el origen de tal incremento y, además, que ha tributado de conformidad con las disposiciones legales aplicables al caso, o que está exento por ley; de lo contrario, dicho incremento del patrimonio se computará como renta bruta, en el momento que la Administración Tributaria lo determine, y afectará el período que corresponda, dentro del plazo de prescripción que establece el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Para esos efectos no se considera como incremento del patrimonio, la repatriación de capitales. Para la verificación de estos antecedentes, todo contribuyente obligado a declarar el impuesto sobre la renta deberá acompañar a su declaración anual un estado patrimonial de sus bienes, incluidos sus activos y pasivos, de acuerdo con lo que se disponga en el reglamento de esta ley. " (Destacado en negrita es de este Tribunal). Como ha podido observarse, los Artículos señalados supra, uno transcrito parcialmente y el otro en su totalidad, hacen expresa referencia a lo que debe entenderse por Renta Bruta. No obstante, el legislador no dio por agotado en tales artículos el tema que nos ocupa, sino que en el numeral 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (al cual remite el Artículo 10 del Reglamento a dicha Ley), estableció clara y puntualmente, los ingresos excluidos de esa Renta Bruta. Así, para el caso que nos ocupa, en el inciso ch) estableció la exclusión de: "**Las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior, aunque se hubieren celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país.**" (Destacado en negrita es de este Tribunal). Precisamente sobre el tema normado en los Artículos supra citados, este Tribunal a través de su Sección Segunda, señaló: "Se observa, que al diseñar el impuesto sobre la renta, el legislador costarricense no utilizó un concepto subjetivo, sino que realizó su construcción sobre el principio de territorialidad, por lo que se toma en cuenta, el lugar en que el hecho generador se produce, al ligarlo al concepto de "fuente costarricense", lo que incluye, según la propia ley, los beneficios provenientes de servicios prestados, bienes situados, o capitales utilizados en el país, que se obtengan durante un período fiscal, principio que constituye un límite o marco referencial de la potestad del Estado de gravar los ingresos patrimoniales de los contribuyentes. Sin embargo, la territorialidad no está referida únicamente a un aspecto espacial o geográfico, porque en ocasiones incluye actividades que se desarrollan fuera, pero con una estrecha conexión a una estructura económica costarricense. Queda por analizar el artículo 6 inciso ch) del mismo cuerpo legal: "Artículo 6.- Exclusiones de la renta bruta . No forman parte de la renta bruta: (...) ch) Las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior, aunque se hubieren celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país. (...)" La representación estatal, citando como antecedente la sentencia No. 181-91 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia de 16 de octubre de 1991, y un dictamen de la Procuraduría General de la República número C-153-85, ambos emitidos con fundamento en hechos fácticos y normativa anterior a la actual Ley del Impuesto sobre la Renta No. 7092 del 21 de abril de 1988, manifiesta que el artículo 6 inciso ch) antes citado, resulta aplicable "... únicamente a aquellos casos en que la actividad generadora de rentas (...) no corresponda a una empresa cuya infraestructura económica y administrativa se encuentre organizada en Costa Rica, por cuanto como se ha indicado, el principio de territorialidad y el concepto de fuente



costarricense, no se refieren únicamente al territorio geográfico nacional, sino que abarca los casos en que la actividad generadora de renta se encuentra vinculada con la estructura costarricense." A criterio de este Tribunal, la posición expuesta por la defensa del Estado y la Administración tributaria, es muy respetable, pero no se comparte. Lo que establece el legislador es precisamente una excepción, es decir, en qué supuestos los beneficios no se van a considerar renta bruta, lo que sucedería de no existir la norma. La diferenciación entre: 1.- ingresos generados por negocios sobre bienes o capitales localizados en el exterior, producto de una actividad empresarial realizada en el país, y 2.- ingresos producidos por contratos sobre bienes o capitales localizados en el exterior, que no se deriva de una actividad organizada económica y administrativamente desde Costa Rica, no la hace la ley, sino que se deriva de una interpretación administrativa en violación al artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y al principio de legalidad que rige la materia tributaria. El legislador no hizo distinción en cuanto a la calidad del sujeto, de su actividad, ni a su residencia, y simplemente, en uso de sus potestades, excluyó en forma expresa, de las rentas gravables, -o del concepto de fuente costarricense-, el supuesto del artículo 6 inciso ch). Por ello, para estar en la excepción, basta con determinar si la renta proviene de convenios o negocios sobre bienes o capitales localizados en el exterior, sin que tenga importancia tampoco, el hecho de que sean propiedad de una de las personas que negocia, porque la ley no lo dice, y como expresa el apoderado de la actora, siempre habrá una actividad (realizada en forma habitual, profesional u organizada o bien esporádica), que se celebre o ejecute total o parcialmente en el país, porque los bienes o capitales no se negocian solos, y lo único que prevé el artículo, es que tenga por objeto bienes o capitales localizados en el exterior..." (Sentencia No. 00482 de las once horas diez minutos del veintiuno de Octubre del dos mil cinco, emitida por la Sección Segunda de este Tribunal.). La posición señalada por este Tribunal, fue analizada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, que mediante Sentencia No. 00686 de las once horas cinco minutos del veinte de Setiembre del dos mil seis, indicó: "Al socaire de estas disposiciones, y como bien lo señaló el Tribunal, el legislador costarricense, al configurar el Impuesto sobre la Renta, se fundamentó en un criterio objetivo: el principio de territorialidad. Toma en consideración el lugar donde se genera la renta, para lo cual utiliza el concepto de "fuente costarricense", según la definición expuesta en el ordinal 1º párrafo final antes transcrito. Sobre este tema, puede consultarse la sentencia de esta Sala número 945-F de las 15 horas del 7 de diciembre del 2005. De conformidad con lo estipulado en ese numeral, se trata de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio costarricense. Esto está en armonía con lo dispuesto en el canon 6º inciso ch) *ibídem*: " Artículo 6º Exclusiones de la renta bruta. No forman parte de la renta bruta: ... ch) Las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior , aunque se hubieren celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país. "(Lo subrayado no es del original). Resulta diáfana, amén de congruente con el indicado canon 1º párrafo final *ejúsdem*, la exclusión dispuesta por el legislador costarricense: no forman parte de la renta bruta las ganancias generadas por cualquier tipo de negocio jurídico, aún cuando se hubiere celebrado o ejecutado total o parcialmente en Costa Rica, cuando tengan como objeto bienes o capitales ubicados fuera del territorio nacional. Precisamente, es esta la situación acaecida en el sub *júdice*. ... La norma de comentario no se refiere a si los bienes o capitales localizados fuera de Costa Rica pertenecen o no a una de las partes del convenio; tampoco, como lo indica el Tribunal, hace diferencia alguna entre la calidad del sujeto, su actividad, o residencia. Ergo, las utilidades generadas como consecuencia de la actividad consultada por la empresa actora, según lo indicado por el referido artículo 6º inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no forman parte de la renta bruta; por lo tanto, no estarían gravadas con los indicados impuestos." Precisamente, interpretando la normativa que nos ocupa, a la luz del Principio de Territorialidad, el día 7 de Octubre del dos mil cuatro, mediante oficio DGT-2332-04, el entonces Director General de Tributación, licenciado José Armando Fallas Martínez, previa reunión según señala en dicho oficio, con altos funcionarios de la misma Dirección, manifestó: "... se



concluyó que las diferencias cambiarias, así como las remesas al exterior por pago de dividendos no son gravables en el territorio nacional, debido a que rige el principio de renta territorial y por tanto no están sujetas al impuesto sobre las utilidades, con fundamento en lo siguiente: "1.- Las diferencias cambiarias generadas por inversión en certificados de depósito en dólares en bancos del exterior y las diferencias de cambio, provenientes de los intereses acumulados de esas inversiones, no son gravables con el impuesto sobre utilidades, debido a que las mismas provienen de las correcciones monetarias que se practican en el país por motivo de la devaluación de nuestra moneda, además, de que se trata de diferencias de cambio por activos que no generan rentas gravables en Costa Rica, por lo que esas diferencias de cambio se clasifican como rentas no sujetas al impuesto sobre utilidades. Artículos 1 y 6 inciso ch) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, 7092 de 21 de abril de 1988 y sus reformas; 2 y 3 del Reglamento de la citada Ley. 2.- No forman parte de la renta disponible, las diferencias cambiarias y los intereses generados en inversiones en el exterior por lo que se explicó en el punto anterior, ya que las mismas son rentas no sujetas al impuesto sobre utilidades. Artículos 1 y 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, 7092 de 21 de abril de 1988 y sus reformas; 2 y 3 del Reglamento de la citada Ley..."

(f. 163 a 164 principal). Así las cosas, se tiene entonces que en aplicación del Principio de Territorialidad, las diferencias cambiarias y los intereses generados en inversiones en el exterior, se encuentran excluidas de la Renta Bruta y por ende, no son rentas sujetas al Impuesto de comentario. **III.3) SOBRE LA CONDONACIÓN:** esta figura jurídica, llamada también remisión, constituye una forma de extinción de las obligaciones, a través de la cual, el deudor no se ve obligado cumplir con la prestación debida al acreedor, en virtud del perdón que este último le concede respecto a esa prestación y se encuentra regulada en los Artículos 821 a 825 del Código Civil.

"Cualquier persona puede renunciar a su derecho, sea real o personal y en ese sentido, no necesita que se tenga que pedir permiso para ejercer una potestad que confiere la ley, salvo los casos en la misma norma impide o prohíbe tal renuncia."

(MONTERO PIÑA, Fernando. Obligaciones. PREMIA EDITORES. Primera Edición, San José Costa Rica, 1999. Página 236).

Como se ha indicado, la condonación o remisión, es una forma de extinción de obligaciones, por ello su efecto principal, claro está, es la desaparición del vínculo jurídico, produciendo como consecuencia lógica la liberación del deudor. Se ha discutido acerca de la naturaleza de esta figura jurídica, es decir, si se trata o no de un contrato. Si aceptamos la tesis de su naturaleza contractual, debemos tomar en consideración como elemento indispensable para su configuración y eficacia, la aceptación del remitido, sin la cual no se forma el consentimiento, esencial en todo contrato. Por otro lado, si optamos por considerar que la remisión no tiene naturaleza contractual, bastará por supuesto, con la sola voluntad del acreedor para tenerla por existente y productora de efectos jurídicos. Sobre este aspecto en particular, el Artículo 821 del Código Civil, señala: "*La remisión está sometida en cuanto al fondo, a las reglas de las donaciones; pero no en cuanto a la forma.*" Al tenor de ese Artículo, es aplicable entonces a la remisión, la aceptación del remitido para su configuración tal y como sucede en materia de donaciones (Artículo 1399 del Código Civil). Sobre este aspecto, señala el profesor Montero Piña, que la condonación "...requiere para su eficacia la aceptación del remitido... que por la aplicación analógica de las normas que regulan la donación es elemento indispensable su aceptación por ser un contrato unilateral y no un simple acto jurídico y porque a nadie puede imponérsele un desprendimiento patrimonial gratuito. El artículo 1007 del Código Civil indica que es necesario el consentimiento para las obligaciones que nacen de los contratos y el mismo se refiere a la necesidad de la aceptación de la estipulación contractual."

(MONTERO PIÑA, Fernando. op. cit. Página 236). Así las cosas, debemos concluir que la



remisión al requerir para su perfeccionamiento la aceptación del remitido, tiene naturaleza contractual. **III.4) SOBRE LAS RECOMPRAS:** El tema de las recompras, su concepto, forma de operar y su gravabilidad tributaria, genera y ello es comprensible, gran diversidad de criterios, todos respetables, pero no necesariamente compartidos. Por ello, se impone en razón de la seguridad jurídica, realizar un análisis no sólo sobre el concepto de recompra, sino sobre la naturaleza de las mismas, forma de operar y su tratamiento tributario. Y es que precisamente, para poder determinar ese tratamiento tributario (fin último que persigue este estudio), resulta menester además de conocer con claridad la forma en que opera la recompra, comprender la o las razones por las cuales, los participantes en estos tipos de operaciones bursátiles (unidad deficitaria y unidad superavitaria) recurren a ella. Por ello, para iniciar el análisis dicho, merece recordarse que conforme lo establecía el Artículo 1 del Sistema Operativo para la Realización de las Operaciones de Recompra (Aprobado por acuerdo de la Junta Directiva de la Bolsa Nacional Valores, adoptado en sesión #026/91, artículo 2, del 15 de mayo de 1991. Modificado mediante acuerdos de dicha Junta Directiva, adoptados en sesiones #38/92, artículo 2, del 16 de setiembre de 1992, #48/94, artículo 4 c), del 12 de diciembre de 1994 y #01/95, artículo 4 a, del 09 de enero de 1995) vigente al momento en que acaecieron los hechos que aquí se analizan: "*Se consideran operaciones de recompra aquellas mediante las cuales las partes contratantes acuerdan la compraventa de títulos y valores, y su retrocompra, al vencimiento de un plazo y un precio convenidos.*" Por su parte, en esa misma disposición normativa pero en el Artículo 7, se expresaba: "*En las operaciones de recompra, la propiedad de los títulos se traspasa con su entrega. De conformidad con el artículo 166 de la Ley Reguladora del Mercado de Valores, los intereses, dividendos y otros beneficios que deriven de los títulos y valores objeto de las operaciones de recompra, y que sean exigibles durante el plazo de dichas operaciones, corresponderán al vendedor final a plazo, salvo que las partes manifiesten expresamente en el contrato de bolsa, su voluntad de regirse bajo la regla general contenida en el numeral citado. Esta misma estipulación podrá hacerse respecto de los frutos de los títulos y valores que se entreguen como garantía.*" Mediante Memorando AL-033-01 fechado 15 de Febrero del 2001, la Dirección del Departamento Legal de la Bolsa Nacional de Valores, interpretando la normativa citada, manifestó: "*Nuestra normativa actual y vigente, así como los contratos relacionados con la misma, claramente establecen que, los dividendos y otros derechos patrimoniales que devenguen las acciones que se encuentran comprometidas en una recompra, pertenecen al comprador / vendedor a plazo.*"

Basados también en postulados jurídicos válidos al día de hoy, todo valor (accionario o no) utilizado en una operación de recompra, se traspasa en propiedad fiduciaria a la Bolsa Nacional de Valores, por medio de un contrato de fideicomiso de garantía. Por lo tanto, los dividendos y otros derechos patrimoniales, deben ser depositados a la Bolsa en dicha calidad, a fin de que esta los administre en la forma establecida por nuestras leyes generales, ya que la normativa y contratos específicos con que contamos, son omisos sobre el tema. La Bolsa Nacional de Valores, en apego a los lineamientos del Código de Comercio, debería establecer un procedimiento de administración de dichas rentas que recibiría en su carácter de fiduciaria, a fin de que exista una indispensable claridad sobre el tema ..."

Este Tribunal también se ha manifestado respecto al tema de la recompras, indicando que: "*Ciertamente a pesar de que para los inversionistas no es del todo claro en qué consiste, es un negocio que está cada día más en uso, creado sobre todo para sujetos que intervienen en las transacciones bursátiles, como puestos de bolsa y la propia Bolsa Nacional de Valores.- Ante la ausencia de referencia doctrinal y derecho comparado, puede asimilarse al conocido contrato de "reporto" o "contrato de doble", siendo a éste al que se refiere la actual Ley de Mercado de Valores (art. 23, 49 y 50). La figura de la recompra aparece como una adaptación del contrato de reporto al mercado de valores costarricense.- Entendiéndolos como similares, para efectos de esta*



resolución, la recompra consiste en un contrato bursátil constituido entre dos partes, una de las cuales es poseedora de un título valor y otra que posee efectivo y donde se dan dos operaciones; la primera cuando el tenedor del título traspasa su instrumento a la otra parte y la segunda, cuando la vuelve a comprar en un plazo establecido, con lo que obtiene liquidez temporal sin necesidad de deshacerse permanentemente de su activo financiero.- "En términos generales un acuerdo de recompra involucra la adquisición inmediata de fondos a través de la venta de títulos valores con acuerdo simultáneo para recomprar dichos títulos en una fecha específica (normalmente en un período determinado menor a un año) a un precio previamente pactado que incluyen intereses o su equivalente, a un rendimiento acordado" (JOHANINNG, Patricia. "Aspectos generales del mercado de valores costarricense", Programa de capacitación bursátil gerencial, fundación de Estudios de Postgrado e Investigación en Ciencias Económicas - Fundepos-, Universidad de Costa Rica, p.45).- Más que dos contratos podemos ver dos prestaciones donde el dueño de los títulos no desea desprenderse de los mismos pero requiere de liquidez, la cual obtiene al negociarlos sujetándolos al derecho y obligación de adquirirlos en el plazo convenido; **asegurándose el comprador o inversionista una ganancia sin adquirir la propiedad de los títulos, que alcanza con el cumplimiento de la segunda operación.-**

Se trata de una relación jurídica unitaria, con una finalidad o causa única.- Ahora bien, las condiciones o parámetros del pacto, comprenden el plazo y el rendimiento que no tiene por qué ser igual al rendimiento nominal del título, debido a la diferencia existente entre los plazos de ambos instrumentos.- Así, el título no podrá tener un plazo inferior al plazo de la obligación de recompra y el rendimiento de la recompra se determinará según el plazo y las condiciones del mercado, tomando en consideración el precio que se paga en la primera operación.-

Esto significa para los efectos que nos ocupa, que la recompra siempre implicará una ganancia para el inversionista que adquiere en la primera operación, lo que lo asimila al interés que se pagaría por un préstamo mercantil, por lo que este tipo de contrato se perfila como una operación de financiamiento, donde el adquirente en recompra busca una rentabilidad de su dinero colocado en recompra .-

Resulta entonces, en los términos expuestos, que quien vende los títulos por recompra no quiere deshacerse de ellos sino simplemente requiere de dinero o liquidez sobre esos títulos o valores y quien los compra para revenderlos, no está interesado en adquirir la propiedad definitiva de los mismos, sino únicamente de que estos existan como garantía de su dinero hasta el pago por el vendedor inicial.- En nuestro medio se reconoce la recompra sobre acciones, aunque en el mercado accionario está muy limitado, pero está legalmente permitido de conformidad con el artículo 7 del Sistema Operativo y el artículo 45 de la Ley Reguladora de Mercado de Valores, disponiendo este último que los intereses, dividendos y otros beneficios que deriven de los títulos valores objeto de las operaciones de recompra y que sean exigibles durante el plazo de dichas operaciones, corresponderán al vendedor final a plazo, salvo que las partes manifiesten expresamente en el contrato de bolsa, su voluntad de regirse bajo la regla general, correspondiendo al vendedor el derecho de voto hasta el momento de entrega. La recompra no es en síntesis ni una compra-venta ni tampoco de una transmisión de la propiedad de los títulos o valores (en tal sentido, puede consultarse: ARIAS L., Fabio Alberto: "Recompra: reporto o préstamo?", *Ivustitia*, año 13, No. 151-152, Julio-Agosto, 1999).- Todo esto nos lleva a concluir que la recompra es una operación de financiamiento o préstamo con garantía en los títulos, que luego son entregados en fideicomiso en garantía.-" (Sentencia No. 00032 Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Cuarta a las trece horas treinta minutos del ocho de Agosto del dos mil siete. Destacado en negrita no corresponde al original). Conforme a lo expuesto, resulta claro entonces, que en materia de recompras se puede afirmar que se generan dos rendimientos independientes entre sí y que en razón de tal independencia, tienen cada uno un trato tributario



diferenciado. Así por ejemplo, los intereses que se generan de los títulos objeto de la recompra, son gravables mediante retención en la fuente pagadora, a través de un impuesto único y definitivo (Artículo 23 inciso c). Por su parte, dado que la recompra siempre implicará una ganancia para el inversionista que adquiere en la primera operación (comprador a hoy pero vendedor a plazo), tal ganancia resulta gravable también, no con ese impuesto único y definitivo que se indicó líneas atrás, sino con el general del Impuesto sobre las Rentas. **III.5) SOBRE LOS GASTOS DEDUCIBLES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:** Mediante el numeral 8 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el legislador estableció (utilizando un sistema de numerus clausus), una serie de gastos que los contribuyentes podrán deducir de la renta bruta. Para tal efecto, deberá acreditarse, un nexo de causalidad que los vincule con los ingresos producidos, lo que se traduce en el hecho de que los mismos deben ser considerados como necesarios para la obtención de renta gravable o bien para mantener la renta productora de la misma. Así entonces, tal y como en forma expresa lo señala el Artículo 12 del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta, se podrá deducir de la Renta Bruta "los costos y los gastos necesarios contemplados en el artículo 8 de la Ley, siempre que sean necesarios para producir ingresos actuales o potenciales, gravados con el impuesto sobre las utilidades."

No obstante lo anterior, no es suficiente que el gasto en sí esté vinculado con la generación de rentas gravables, para que pueda producirse ese efecto reductor. Para ello, resulta imperativo además, que el contribuyente acredite su efectiva realización mediante los comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria. En este sentido, este Tribunal ha manifestado: "Al tenor de lo dispuesto en los artículos 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 11 y 12 del Reglamento, se constituye en obligación del contribuyente el respaldar con prueba fehaciente, todos los gastos y erogaciones en que incurre para la generación de la renta gravable, es decir, debidamente respaldados con comprobantes y registrados en la contabilidad, mismos que deben describir el detalle de las mercaderías compradas o servicios recibidos y responder a las necesidades del contribuyente para producir ingresos gravados con el impuesto sobre las utilidades, esto es, la vinculación con la producción de la renta. Sobre este punto debe recordarse que conforme a un sistema tributario de autodeterminación y declaración, sustentado en un principio de buena fe que se deriva del postulado constitucional de colaborar con los gastos públicos (artículo 18 de la Constitución Política), al contribuyente le asiste la carga de la prueba en materia fiscal en las diversas instancias en que se discuta el asunto, como lo consideró con anterioridad la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en sentencia número 38 -94, de las catorce horas veinte del treinta y uno de mayo de mil novecientos noventa y cuatro: " VII.- Dos principios que rigen en la materia tributaria son aplicables en el proceso de la determinación de la obligación, su cobro y ulterior impugnación, en caso de que la hubiera; principios que son especialmente importantes en la resolución del recurso que aquí se conoce. Estos son, la carga de la prueba a cargo del contribuyente y la facultad de la Administración de prescindir, en la interpretación del hecho generador del tributo, de las formas jurídicas que adopte el contribuyente, por él desplegada. Es principio general de la materia, que la carga de la prueba, tanto en sede administrativa como jurisdiccional, corresponde al contribuyente, sujeto pasivo de la obligación. Por esta razón, al cumplir el contribuyente con la obligación de presentar la declaración del impuesto sobre la renta, al vencimiento del período fiscal correspondiente, debe proporcionar la información necesaria para la adecuada calificación de la declaración, y la consecuente determinación cuantitativa del tributo. [...] Hecha la modificación, sea aplicando o no las facultades de determinación de oficio y prescindencia de formas jurídicas inapropiadas, la carga de la prueba en la tramitación de la impugnación, que eventualmente interponga el contribuyente, continuará pesando sobre éste. [...] La legislación tributaria no establece diferencia en cuanto al sujeto obligado a soportar la carga de la prueba, dependiendo si la determinación se efectúe por iniciativa del contribuyente o de oficio. La carga de la prueba es siempre del contribuyente, desde el juicio de



la operación determinativa hasta su discusión en sede jurisdiccional. El interés que muestre la Administración Tributaria de probar sus presunciones en un proceso, sea en sede administrativa o jurisdiccional, o la solicitud de aclaración que sobre algún aspecto de la determinación impositiva que haga el juez, no releva al contribuyente de la carga probatoria. " De manera que, no basta con aportar los comprobantes para justificar el gasto, sino que éstos deben estar debidamente autorizados por la Administración Tributaria, como se desprende de los artículos 8 y 9 de la citada Ley y 103 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por cuanto " la validez de la deducción autorrealizada por el contribuyente para efectos de su declaración, está sujeta a la posterior comprobación que en estos menesteres puede realizar el Fisco " (sentencia número 000633-F-2006, de las diez horas cuarenta y cinco minutos del seis de setiembre del dos mil seis, de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia). Por ello, debemos entender que a la Administración Tributaria se le ha dotado de facultades suficientes para comprobar o cotejar la información suministrada por el contribuyente, esto es, un poder de fiscalización e investigación, tanto de los documentos aportados como de los que estime necesarios para la acreditación de los gastos, en tanto esta función tiene como finalidad el "[...] desentrañar la realidad económica subyacente en la obligación tributaria, dando paso al deber de completar lo debido, si se determinó que la cuota del impuesto es superior, o bien, en caso contrario, esto es, que se pagó de más, devolver ante el reclamo, el exceso cancelado, pues su retención, de darse, sería indebida, por ende, contraria a legalidad. El poder inquisitivo en cuestión, permite, igualmente, solicitar información a terceros, oficinas o funcionarios públicos, o al mismo sujeto pasivo, quienes de conformidad con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, están obligados a aportar la documentación que sea requerida (artículos 128 y 132 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). Todo con el objeto de encausar, dentro de su correcta dimensión, el monto del deber tributario, esto es, establecer la dimensión real del deber de contribuir, constituyendo una carga de colaboración con el Fisco, lo que tiene su raíz en la misma doctrina del canon 18 constitucional. Es por ello que la procedencia del gasto debe ser plenamente acreditada por el contribuyente, y corresponde a la Administración Tributaria , en ejercicio de estas potestades, concluir sobre su procedencia, no solo en términos cualitativos, sino en los cuantitativos. De este modo, ante su rechazo, corresponde al sujeto pasivo aportar las pruebas que justifiquen el cambio de criterio, es decir, le incumbe, la mayoría de las veces, la carga demostrativa "(sentencia número 000633-F-2006, supra citada). En virtud de lo anterior, no basta que el gasto en sí mismo esté vinculado con la generación de las rentas gravables para que surta el efecto de la deducción en la base tributaria; sino que antes que nada, es imperativo que el contribuyente acredite su efectiva realización mediante los comprobantes debidamente aceptados por la Administración Tributaria , soportes que -se repite- son esenciales y elementales para acreditar la existencia real de la partida, así como para establecer su procedencia cuantitativa y cualitativa." (Sentencia No. 00038 de las nueve horas del veintisiete de Agosto del dos siete, emitido por la Sección Tercera de este Tribunal). Por su parte, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, al desarrollar el tema que nos ocupa, con absoluta claridad, expresó que el Impuesto Sobre la Renta "... regulado en la Ley no. 7092, grava las utilidades y en general, todos los ingresos, continuos o eventuales, percibidos o devengados, que sean provenientes de fuente costarricense, entendiéndose por esta última expresión, los ingresos generados por servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional (artículo 1). Así mismo, 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 conceptualizada por el



numeral 7 de ese cuerpo legal como “ ...el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, y las otras erogaciones expresamente autorizadas por ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad. ” En este sentido, de conformidad con el artículo 5 de la Ley no. 7092, debe entenderse como renta bruta, el conjunto de beneficios o ingresos percibidos o devengados por el sujeto pasivo en el respectivo período fiscal. De esta deben excluirse los rubros que enlista el numeral 6 ibidem. De igual forma, todas aquellas erogaciones que sean útiles y necesarias para producir la actividad que genera los dividendos. Es decir, al considerar que la actividad primaria es la fuente que permite la generación de utilidades, todos los rubros que busquen o tengan por finalidad la permanencia del quehacer productivo, en principio, están dispensados de la base neta de cálculo (canon 12 del Reglamento de la Ley citada). V.- El concepto y naturaleza misma de ese gravamen, así como su contenido material, dan cabida a la deducibilidad. En efecto, la determinación de la renta neta, conforme a lo expuesto, supone un mecanismo de deducción de los gastos en que haya incurrido el contribuyente para generar la renta gravable, dentro de un contexto de utilidad y necesidad. Desde este plano, la deducibilidad aplicable en este tributo, debe asociarse al contenido mismo del concepto de renta neta, en el sentido de que son deducibles, los gastos que permiten producir la utilidad imponible. Visto así, la definición de la procedencia de la deducción, infiere un ejercicio intelectual de la Administración Tributaria, para establecer, cuáles de las aplicadas por el sujeto pasivo de la obligación tributaria cumplen con estas exigencias. En esta orientación, los gastos deducibles son todos aquellos que coadyuvan en la producción de las utilidades, o bien, en términos más simples, todas aquellas erogaciones que se encuentren vinculadas con la obtención de rentas gravables. Es decir, el efecto reductor de la obligación tributaria en su base que es propio del fenómeno de la deducibilidad de gastos, pende, como presupuesto fundamental e impostergerable, en su vinculación con la actividad productiva, de manera que solo serán deducibles los que hayan sido erogados para obtener las ganancias que componen el referente gravable. Con todo, ese nexo objetivo requiere además, que el gasto sea necesario. Aunado a ello, el legislador ha establecido exigencias concurrentes para la procedencia de la deducción. El ordinal 8 de la Ley que regula el tributo de marras, en relación al canon 12 de su Reglamento (Decreto No. 18445-H), condiciona tal efecto a los siguientes requisitos: 1.- Que sean gastos necesarios para obtener ingresos, actuales o potenciales, gravados por esta Ley. 2.- Que se haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en otras disposiciones de esta Ley. 3.- Que los comprobantes de respaldo estén debidamente autorizados por la Administración Tributaria. Solo estando presentes todos esos presupuestos, el gasto podría reducir la base de cálculo. En relación, en el fallo no. 633 de las 10 horas 45 minutos del 6 de septiembre del 2006, esta Sala abordó de manera extensa la naturaleza y particularidades de los gastos objeto de examen, criterio que en todo es aplicable a este caso, lo que justifica lo extenso de la cita, en el siguiente sentido: “ El ordinal 8 de la Ley no. 7092, establece un catálogo, no cerrado, que describe partidas que pueden ser consideradas como un gasto deducible, y en contrapartida de ello, en el canon 9 ibidem, cuales no ostentan esta categorización. No obstante, la exigencia de que el gasto guarde un ligamen con la creación de la renta, por si mismo no determina su capacidad de disminuir la base imponible del tributo, en tanto, además de ello, requiere de una serie de requisitos adicionales. ... La trascendencia efectiva y fundamental, inherente a la deducibilidad, estriba en el indispensable e infranqueable marco relacional que debe imperar entre el gasto y su condición de servir como medio para producir rentas gravables, lo que evidentemente, debe ser acreditado mediante los soportes documentales que la ley obliga al contribuyente a llevar, como comprobante y para efectos de orden de sus transacciones. Es este el aspecto principal que permite establecer si un gasto, en tesis de principio y de comprobarse la convergencia de las otras dos situaciones ya señaladas, es o no susceptible de ser aplicado a la base de cálculo. Así se desprende de la finalidad misma del sistema impositivo aludido, que pretende gravar la renta producto, es decir, no la fuente de producción de la riqueza. Así se refleja, por ejemplo, en el otorgamiento de la facultad



conferida al Fisco, de rechazar total o parcialmente algunos de los gastos enunciados en el precepto 8 ya citado, cuando los considere excesivos o improcedentes, o bien, y nótese aquí el concepto en desarrollo, cuando "... no los considere indispensables para obtener rentas gravables, según los estudios fundamentados que realice la Administración." En la misma dirección se aviene el inciso j) de esa misma ley cuando indica que no son deducibles de la renta bruta: "Cualquier otra erogación que no esté vinculada con la obtención de las rentas gravables.", contrario sensu, en tanto satisfaga las exigencias ya mencionadas, si tiene vinculación con la obtención de rentas gravables, y se encuentre acreditado de forma debida, puede ser deducido. En igual sentido el numeral 12 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo No. 18445-H. La integración de estos factores permiten establecer que en realidad, el sistema de deducibilidad es uno de naturaleza compleja, orientado en lo fundamental por el ligamen asociativo ya explicitado, y acompañado de la necesidad de haber cumplido la obligación de retener y pagar los tributos que la partida misma exija conforme a la ley, así como del aporte de los comprobantes que lo demuestren, como medios de justificación del gasto en que se ha incurrido. Son elementos concurrentes, de modo que de ausentarse u omitirse uno de ellos, aún cuando se hayan satisfecho los demás, en principio, la deducción es inviable. Conviene indicar además, que únicamente son deducibles del impuesto sobre la renta aquellos gastos originados en el período fiscal correspondiente, de lo que deriva que están sujetos al elemento temporal del impuesto, lo que resulta consustancial a su condición de accesoriedad respecto de aquel. En suma, estas erogaciones deben enmarcarse dentro de las prescripciones contenidas en los artículos 8, inciso 1) de la Ley del Impuesto sobre la Renta y sus reformas y 12 de su Reglamento, así mismo, los pagados o causados durante el período fiscal correspondiente, deben ser necesarios para producir la renta o conservar su fuente productora, ya que al no serlo, bien podrían ser denegados."

VI .- Sobre la valoración de las pruebas en procesos tributarios. Principios aplicables. Ahora bien, como se ha indicado, la posible deducción de un determinado gasto o costo pende, no solo de su conexidad con la generación de rentas sujetas. Requiere además, de su acreditación en sede tributaria, sea, debe estar debidamente respaldada por los comprobantes correspondientes, que ha de aportar el contribuyente. Lo anterior viene establecido como requisito sine qua non por lo preceptuado en los numerales 7, 8, 9 de la Ley no. 7092, 11, 12 de su Reglamento. Aunado a ello, como se ha expuesto, no basta al obligado aportar comprobantes para justificar el gasto. Se impone como requisito complementario, que se encuentren debidamente autorizados por la Administración Tributaria. Por ello, al margen del tipo de documento que sea presentado para secundar la deducción y posterior liquidación del deber jurídico tributario, su sola presentación no permite suponer la demostración que en este ámbito corresponde al contribuyente. La validez de la deducibilidad autorrealizada por el sujeto pasivo está sujeta a la posterior comprobación que pueda realizar la Administración Tributaria, en los términos que estatuye el numeral 123 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Lo anterior supone la facultad del Fisco de analizar la correspondencia de esos comprobantes con los presupuestos que impone el Ordenamiento Jurídico para la procedencia de la deducción (sobre las implicaciones de esta función revisora, consúltese de esta Sala, sentencia 633 del 6 de septiembre del 2006 ya citada). Este cotejo busca desentrañar la realidad económica subyacente en la obligación tributaria y ponderar la adecuación del gasto al ligamen de necesidad, pero además, su efectiva demostración. Por ello, ante el rechazo que pueda dictar el Fisco por considerar que el gasto no se encuentra debidamente justificado, corresponde al obligado aportar las pruebas que justifiquen que el gasto es deducible. En definitiva, no basta que el gasto en sí esté vinculado con la generación de rentas gravables, para que pueda surtir ese efecto de reductor. Es imperativo que el contribuyente acredite su efectiva realización mediante los comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria, soportes que son elementales para comprobar la existencia real de la partida, pero además, para establecer su procedencia cuantitativa y cualitativa." (Sala Primera de la Corte

Suprema de Justicia, Sentencia No. 00214 de las ocho horas veinticinco minutos del veinticinco de Marzo del dos mil ocho.). Señalado lo anterior, es dable concluir entonces, que para admitirse la deducción de comentario, además de que el gasto en sí esté vinculado con la generación de rentas sujetas al impuesto, resulta necesario, que el contribuyente acredite debidamente ante la Administración Tributaria su efectiva realización.”



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. Ley número 7092 del veintiuno de abril de mil novecientos noventa y ocho. Ley del Impuesto sobre la Renta. Fecha de vigencia desde: 19/05/1988. Versión de la norma: 33 de 33 del 18/11/2009. Datos de la Publicación: N° Gaceta: 96 del: 19/05/1988. Colección de leyes y decretos: Año: 1988. Semestre: 1 Tomo: 1.
- 2 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.- Sentencia número 2 de las ocho horas treinta minutos del siete de enero de dos mil nueve. Expediente: 08-000044-0161-CA.
- 3 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA.- Sentencia número 1 de las nueve horas del diecinueve de marzo de dos mil siete. Expediente: 04-000375-0161-CA.
- 4 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA.- Sentencia número 3 del las once horas cuarenta y cinco minutos del diecinueve de marzo de dos mil siete. Expediente: 04-001191-0163-CA.
- 5 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SÉTIMA.- Sentencia número 4 de las catorce horas treinta minutos del nueve de enero de dos mil nueve. Expediente: 02-000356-0161-CA.
- 6 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN PRIMERA.- Sentencia número 6 de las diez horas cinco minutos del dieciocho de enero de dos mil nueve.- Expediente: 04-001073-0163-CA.
- 7 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN NOVENA.- Sentencia número 14 de las quince horas cinco minutos del veintiséis de febrero de dos mil nueve. Expediente: 06-000105-0163-CA.
- 8 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN OCTAVA.- Sentencia número 22 de las diecisiete horas del treinta y uno de octubre de dos mil ocho. Expediente: 04-000172-0161-CA.