



EL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADO APLICADO A LOS IMPUESTOS DE RENTA Y VENTAS

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Información Tributaria.
Palabras Claves: Impuesto de la Renta, Impuesto de Ventas, Régimen de Tributación Simplificado.	
Fuentes de Información: Normativa y Jurisprudencia.	Fecha: 11/07/2013.

Contenido

RESUMEN.....	2
NORMATIVA.....	3
1. El Régimen de Tributación Simplificada Aplicado al Impuesto Sobre la Renta.....	3
Definición.....	3
Requisitos.....	3
Tarifa y Cálculo del Impuesto	4
Presentación de la Declaración	5
Fecha de Pago	5
No Obligatoriedad de Emitir Facturas	5
Registros Contables	6
Eliminación de Pagos Parciales	6
Facultad de Reclasificación	6
No Deducción de Créditos Fiscales	7

2. El Régimen de Tributación Simplificada Aplicado al Impuesto Sobre las Ventas.....	8
Definición.....	8
Requisitos.....	8
Tarifa y Cálculo del Impuesto.....	9
Presentación de la Declaración.....	10
Fecha de Pago.....	10
No Obligatoriedad de Emitir Facturas.....	10
Créditos Fiscales.....	10
Facultad de Reclasificación.....	11
Registros Contables.....	11
JURISPRUDENCIA.....	12
1. La Recalificación de Régimen Tributario.....	12
2. El Cálculo del Impuesto de la Renta en el Régimen de Tributación Simplificado. Aspectos a Considerar por Ingresos Gravables y No Gravables	16
3. Impuesto de la Renta en el Régimen de Tributación Simplificado las Actividades Gravadas en la Fuente.....	44
4. Régimen Simplificado de Tributación y la Obligación de Emitir Facturas.	80
5. Los Requisitos del Régimen de Tributación Simplificada.....	83
6. El Impuesto de Ventas en el Régimen de Tributación Simplificado.....	86
DIRECTRIZ DE LA DIRRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN DIRECTA.....	99
Autorización a los Contribuyentes del Régimen de Tributación Simplificada de Contratar Temporalmente Empleados.....	99

RESUMEN

El presente informe de Investigación reúne información sobre el tema de la Aplicación del Régimen de Tributación Simplificado a los impuestos de la Renta y de las Ventas, para lo cual son aportadas las normas y citas jurisprudenciales que hacen referencia al funcionamiento del Régimen de Tributación Simplificado aplicado a tales impuestos.

NORMATIVA

1. El Régimen de Tributación Simplificada Aplicado al Impuesto Sobre la Renta

[Ley de Impuesto sobre la Renta]ⁱ

Definición

Artículo 71. En el impuesto sobre la renta, la Administración Tributaria podrá establecer regímenes de tributación simplificada de acceso voluntario, por grupos o ramas de actividad, cuando con ellos se facilite el control y el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

(Así adicionado por el artículo 3 de la ley N° 7543 del 14 de setiembre de 1995)

(Así corrida su numeración por el artículo 1° de la ley N° 7551 del 22 de setiembre de 1995, que lo traspaso del antiguo artículo 66 al 71. Posteriormente fue reformado por el artículo 19 aparte m) de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, N° 8114 del 4 de julio de 2001, el cual suprimió la frase final “que sean personas físicas con actividades lucrativas”)

(La Sala Constitucional mediante resolución N° 4459-02 del 15 de mayo del 2002, anuló este artículo por los efectos producidos durante su vigencia, en cuanto excluyen a las personas jurídicas de la posibilidad de acceder al Régimen de Tributación Simplificada, aún estando estas dentro de los supuestos de ley. Lo anterior a efecto de que la referida anulación se aplique a los casos que estuvieren pendientes, iniciados con la aplicación de ésta norma, en aquello que pueda favorecer a los afectados.)

Requisitos

Artículo 72. La Administración Tributaria realizará, de oficio, los estudios pertinentes para establecer los regímenes de tributación simplificada considerando, entre otros, los siguientes elementos:

- a) Tipo de actividad.
- b) Capitales promedios invertidos en la actividad de que se trate.

En ningún caso, el régimen se autorizará cuando el capital invertido sea superior al promedio determinado en la actividad o el grupo estudiado.

c) Monto de compras efectuadas. En ningún caso, el régimen se autorizará cuando las compras efectuadas sean superiores al promedio determinado para la actividad o el grupo estudiado o la proporción mensual correspondiente.

d) Costos y gastos de producción o fabricación promedio, en el caso de productores y fabricantes. En ningún caso, el régimen se autorizará cuando los rubros indicados sean superiores al promedio determinado para la actividad o el grupo estudiado o la proporción mensual correspondiente.

e) Rendimientos bruto y neto promedio de la actividad estudiada.

f) Número de empleados y monto de salarios pagados.

g) Cualesquiera otros estudios que se considere necesario realizar por la índole de la actividad.

La cuantificación de los rubros a que se refieren los incisos anteriores, excepto el a), se fijará mediante decreto ejecutivo que deberá emitirse para el grupo o la rama de actividad correspondiente.

El Poder Ejecutivo queda facultado para modificar los montos y los conceptos a que se refieren los citados incisos, con base en los estudios que, al efecto, realice la Administración Tributaria y las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine la Dirección General de Estadística y Censos.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario No. 7543 de 14 de setiembre de 1995, que a su vez corrió la numeración, traspasando el antiguo artículo 67 al actual 82)

(Así modificada su numeración por el artículo 1º de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 67 al actual)

Tarifa y Cálculo del Impuesto

Artículo 73. El impuesto que pagarán los contribuyentes que se acojan al régimen de tributación simplificada se calculará aplicando, a la variable correspondiente según la actividad de que se trate y que deberá establecerse conforme a los lineamientos señalados en el artículo anterior, el factor resultante de aplicar al rendimiento neto obtenido para la actividad o el grupo estudiado, un diez por ciento (10%) a título del impuesto establecido en esta ley.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario No. 7543 de 14 de setiembre de 1995, que a su vez corrió la numeración, traspasando el antiguo artículo 68 al actual 83)

(Así modificada su numeración por el artículo 1º de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 68 al actual)

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

Presentación de la Declaración

Artículo 74. Los contribuyentes que se acojan a estos regímenes deberán presentar, por los medios que determine la Administración Tributaria, la declaración correspondiente al trimestre inmediato anterior, dentro de los primeros quince días naturales siguientes al trimestre respectivo, es decir, en los primeros quince días naturales de enero, abril, julio y octubre de cada año.

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

Fecha de Pago

Artículo 75. El impuesto resultante al aplicar lo dispuesto en el artículo anterior deberá cancelarse simultáneamente con la presentación de la declaración.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario No. 7543 de 14 de setiembre de 1995, que a su vez corrió la numeración, traspasando el antiguo artículo 70 al actual 85)

(Así modificada su numeración por el artículo 1º de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 70 al actual)

No Obligatoriedad de Emitir Facturas

Artículo 76. Los contribuyentes acogidos a estos regímenes no estarán obligados a emitir facturas por las ventas que realicen, pero sí a solicitarlas a sus proveedores.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario No. 7543 de 14 de setiembre de 1995, que a su vez corrió la numeración, traspasando el antiguo artículo 71 al actual 86)

(Así modificada su numeración por el artículo 1º de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 71 al actual)

Registros Contables

Artículo 77. Para efectos fiscales, sin perjuicio de lo dispuesto en otras leyes y como excepción de lo establecido en el reglamento de esta ley en materia de registros contables, los contribuyentes que se acojan a estos regímenes únicamente estarán obligados a llevar un registro auxiliar legalizado, donde consignarán los detalles requeridos por la Administración Tributaria al establecer el régimen de tributación simplificada para el grupo o la rama de actividad de que se trate.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario No. 7543 de 14 de setiembre de 1995, que a su vez corrió la numeración, traspasando el antiguo artículo 72 al actual 87)

(Así modificada su numeración por el artículo 1º de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 72 al actual)

Eliminación de Pagos Parciales

Artículo 78. Los contribuyentes acogidos a estos regímenes no estarán obligados a efectuar los pagos parciales a que se refiere el artículo 22 de esta ley.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario No. 7543 de 14 de setiembre de 1995, que a su vez corrió la numeración, traspasando el antiguo artículo 73 al actual 88)

(Así modificada su numeración por el artículo 1º de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 73 al actual)

Facultad de Reclasificación

Artículo 79. Los contribuyentes que se acojan a un régimen de tributación simplificada, de estimación objetiva, en cualquier momento podrán solicitar su reinscripción en el régimen normal, dado su carácter opcional; dicha reinscripción regirá a partir del siguiente período fiscal. Tal reinscripción devendrá obligatoria, si se presenta cualquier variante en los elementos tomados en cuenta para acceder al régimen, que puedan tener como efecto el incumplimiento de los requisitos de este; se deberá proceder a dicha reinscripción en el momento en que tales requisitos dejen de cumplirse. En este caso, los contribuyentes tendrán el derecho de que se les reconozca, como cuota deducible, el impuesto pagado sobre las existencias que mantengan en inventario, lo cual deberán probar mediante la presentación escrita ante la Administración Tributaria.

Asimismo, la Administración Tributaria queda facultada para que reclasifique de oficio, al contribuyente en el régimen normal, cuando determine el incumplimiento de los

requisitos del régimen, sea desde el inicio, o por variaciones en la situación del sujeto pasivo que impliquen incumplimiento de los requisitos del régimen; en tal caso, no procederá aplicar y la cuota deducible por existencias en inventarios. En tal caso, se aplicarán todas las sanciones que puedan corresponder por incumplimientos en el régimen general y el sujeto pasivo deberá pagar cualquier diferencia que se llegue a establecer entre el tributo cancelado mediante el régimen simplificado y el que le corresponda pagar por el régimen normal, desde la fecha en que dejaron de cumplirse los requisitos del régimen.

(Así reformado por el artículo 72 de la ley N° 8343 de 27 de diciembre del 2002, Ley de Contingencia Fiscal)

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario No. 7543 de 14 de setiembre de 1995, que a su vez corrió la numeración, traspasando el antiguo artículo 74 al actual 89)

(Así modificada su numeración por el artículo 1º de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 74 al actual)

No Deducción de Créditos Fiscales

Artículo 80. Por la naturaleza de los regímenes simplificados de tributación, no se permite aplicar créditos de impuesto por deducciones fiscales, al impuesto determinado según las estipulaciones del régimen.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario No. 7543 de 14 de setiembre de 1995, que a su vez corrió la numeración, traspasando el antiguo artículo 75 al actual 90)

(Así modificada su numeración por el artículo 1º de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 75 al actual)

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

2. El Régimen de Tributación Simplificada Aplicado al Impuesto Sobre las Ventas

[Ley de Impuesto General sobre las Ventas]ⁱⁱ

Definición

ARTICULO 27.- Sobre este impuesto, la Administración Tributaria podrá establecer regímenes de tributación simplificada de acceso voluntario, cuando con ellos se facilite el control y el cumplimiento tributario de los contribuyentes.

(Adicionado por el artículo 3 de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987 y modificada su numeración de acuerdo con el 29 de la Ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992, que lo pasó del 26 al 27)

(Así reformado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 del 14 de setiembre de 1995)

NOTA: El Transitorio de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 de 14 de setiembre de 1995, dispone:

"TRANSITORIO UNICO: Los contribuyentes sometidos en la actualidad al régimen de pequeño contribuyente en el impuesto sobre las ventas, continuarán tributando conforme a las disposiciones bajo las cuales se sometieron a ese régimen. Cuando la actividad que realizan quede incluida en alguno de los regímenes de tributación simplificada que lleguen a establecerse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3 de esta ley, podrán solicitar ingreso a ese régimen si cumplen con los requisitos respectivos, o bien, para regularizar su situación en el régimen tradicional, dispondrán de dos meses, a partir de la publicación del decreto en que se establezca el régimen simplificado que cubre su actividad."

(Así reformado por el artículo 15 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, de 4 de julio del 2001)

Requisitos

Artículo 28. La Administración Tributaria realizará, de oficio, los estudios pertinentes para establecer los regímenes de tributación simplificada considerando, entre otros, los siguientes elementos:

- a) Tipo de actividad.
- b) Capitales promedios invertidos en la actividad de que se trate.

En ningún caso se autorizará el régimen cuando el capital invertido, sea superior al promedio determinado para la actividad o el grupo estudiado.

c) Monto de compras efectuadas. En ningún caso, el régimen se autorizará cuando las compras efectuadas sean superiores al promedio determinado para la actividad o el grupo estudiado o la proporción mensual correspondiente.

d) Rendimientos bruto y neto promedio de la actividad estudiada.

e) Número de empleados y monto de salarios pagados.

f) Cualesquiera otros estudios que se considere necesario realizar por la índole de la actividad.

La cuantificación de los conceptos a que se refieren los incisos anteriores, excepto el a), se fijará mediante decreto ejecutivo que deberá emitirse para establecer el régimen de tributación simplificada para el grupo o la rama de actividad correspondiente.

El Poder Ejecutivo, queda facultado para modificar los montos y los conceptos a que se refieren los citados incisos, con base en los estudios que, al efecto, realice la Administración Tributaria y las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine la Dirección General de Estadística y Censos.

(Adicionado por el artículo 3 de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987 y modificada su numeración de acuerdo con el 29 de la Ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992, que lo pasó del 27 al 28) (Así reformado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 del 14 de setiembre de 1995)

Tarifa y Cálculo del Impuesto

Artículo 29. Para calcular el impuesto establecido en esta ley, los contribuyentes aplicarán, a la variable que corresponde según la actividad que se trate: compras, en caso de vendedores de mercancías; compras más lo pagado por mano de obra, en el caso de prestadores de servicios; costos y gastos de producción o fabricación, en el caso de productores y fabricantes y que deberá establecerse conforme a los lineamientos señalados en el artículo anterior, el factor resultante de aplicar al rendimiento bruto obtenido para la actividad o el grupo estudiado, la tarifa vigente del impuesto de ventas.

(Adicionado por el artículo 3 de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987 y modificada su numeración de acuerdo con el 29 de la Ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992, que lo pasó del 28 al 29)

(Así reformado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 del 14 de setiembre de 1995)

Presentación de la Declaración

Artículo 30. Los contribuyentes que se acojan a estos regímenes deberán presentar la declaración en un formulario especial que elaborará la Administración Tributaria. Esa declaración corresponderá al trimestre inmediato anterior y se presentará dentro de los primeros quince días naturales siguientes al trimestre respectivo, es decir, en los primeros quince días naturales de los meses de octubre, enero, abril y julio de cada año.

(Adicionado por el artículo 3 de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987 y modificada su numeración de acuerdo con el 29 de la Ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992, que lo pasó del 29 al 30)

(Así reformado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 del 14 de setiembre de 1995)

(Así reformado por el artículo 15 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, de 4 de julio del 2001)

Fecha de Pago

Artículo 31. El impuesto resultante de la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior deberá cancelarse simultáneamente al presentar la declaración.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 del 14 de setiembre de 1995)

No Obligatoriedad de Emitir Facturas

Artículo 32. Los contribuyentes acogidos a estos regímenes no estarán obligados a emitir facturas por las ventas que realicen, pero sí a solicitarlas a sus proveedores.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 del 14 de setiembre de 1995)

Créditos Fiscales

ARTICULO 33.- Por la naturaleza del régimen, los contribuyentes acogidos a él no podrán usar como créditos fiscales el impuesto pagado en las compras que efectúen.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 del 14 de setiembre de 1995)

Facultad de Reclasificación

Artículo 34. Los contribuyentes que se acojan a un régimen de tributación simplificada, de estimación objetiva, en cualquier momento podrán solicitar su reinscripción en el régimen normal, dado su carácter opcional; dicha reinscripción regirá a partir del período fiscal siguiente. Tal reinscripción devendrá obligatoria, si se presenta cualquier variante en los elementos tomados en cuenta para acceder al régimen, que puedan tener como efecto el incumplimiento de los requisitos de este; se deberá proceder a dicha reinscripción en el momento en que tales requisitos dejen de cumplirse. En este caso, los contribuyentes tendrán el derecho de que se les reconozca, como cuota deducible, el impuesto pagado sobre las existencias que mantengan en inventario, lo cual deberán probar mediante la presentación escrita ante la Administración Tributaria.

Asimismo, la Administración Tributaria quedará facultada para que reclasifique de oficio al contribuyente, cuando determine el incumplimiento de los requisitos del régimen, sea desde un inicio o por variaciones en la situación de un sujeto pasivo que impliquen el incumplimiento de los requisitos del régimen; en tal caso, no procederá aplicar la cuota deducible por existencias en inventarios. En tal caso, se aplicarán todas las sanciones que puedan corresponder por incumplimientos en el régimen general y el sujeto pasivo deberá pagar cualquier diferencia que se llegue a establecer entre el tributo cancelado mediante el régimen simplificado y el que le corresponda pagar por el régimen normal, desde la fecha en que dejaron de cumplirse los requisitos del régimen.

(Así reformado por el artículo 73 de la Ley N° 8343 de 27 de diciembre de 2002, Ley de Contingencia Fiscal)

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N°7543 del 14 de setiembre de 1995)

Registros Contables

Artículo 35. Para efectos fiscales, sin perjuicio de lo estipulado en otras leyes, y como excepción de lo dispuesto en materia de registros contables del reglamento a la Ley del impuesto sobre la renta, los contribuyentes que se acojan a estos regímenes únicamente estarán obligados a llevar un registro auxiliar legalizado, donde consignarán los detalles requeridos por la Administración Tributaria al establecer el régimen de tributación simplificada para el grupo o rama de actividad de que trate.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 del 14 de setiembre de 1995)

JURISPRUDENCIA

1. La Recalificación de Régimen Tributario

[Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo]ⁱⁱⁱ

Voto de mayoría

UNICO: Esta Sala al resolver casos similares al presente ha resuelto: “...Que previo el análisis tanto de los análisis y razonamientos de la Administración Tributaria de Alajuela, contenidos en la resolución determinativa, en la resolución en la que se conoce del recurso de revocatoria, y en la contestación a la audiencia que le fuera conferida por este Despacho, así como de los argumentos de la recurrente en defensa de sus derechos, estima esta Sala, en primer término, y en relación con la nulidad alegada, que la misma debe declararse sin lugar con fundamento en las mismas razones expuestas por la Administración a quo al evacuar la audiencia y que se transcriben en el considerando II anterior, que este Tribunal avala en su totalidad, por estar ajustadas a derecho y al mérito de los autos, y ser conformes a lo resuelto en diversas ocasiones por esta Sala. De manera que existiendo una coincidencia de criterio de este órgano colegiado, resultaría oficioso, reiterativo e innecesario, la repetición o análisis de elementos de juicio que fueron debidamente considerado por el a-quo. Ahora bien, en relación con el fondo del asunto, este Tribunal en un asunto similar al de análisis, resolvió lo siguiente: “Que originalmente este Tribunal, como en casos como el presente, consideró improcedente la aplicación de dicha sanción por considerar que no estaba ante una conducta típica, antijurídica y culpable sujeta a una sanción y consecuentemente la misma debía establecerse con efectos ultractivos, y no con carácter retroactivo como consideraba la oficina a quo; no obstante lo anterior dicho criterio fue revocado por los órganos jurisdiccionales, por lo que en consecuencia, en el caso de autos se impone confirmar la resolución recurrida. En casos similares se ha dispuesto en aquella sede jurisdiccional: “...Sobre el Fondo: Lo considerado por el Tribunal Fiscal Administrativo para revocar la sanción impuesta al señor..., se basa en que, la obligación de facturar no existía en el Régimen Simplificado al que se encontraba acogida la gestionante, hasta que la Administración le indicó lo contrario. Que la administración toleró que la contribuyente se hubiera inscrito y operara bajo el Régimen Simplificado, por lo que, en aras de garantizar el principio de seguridad jurídica al administrado, no puede ahora sancionarlo por considerar que pertenece a otro Régimen de Tributación, sin antes habérselo indicado. A juicio del Tribunal lo relevante es que el hecho que motiva la sanción es la no emisión de facturas o comprobantes durante el tiempo en el que se acogió indebidamente al Régimen de Tributación Simplificada, a pesar de no contar con las condiciones requeridas para ello, por lo que debió recalificársele de oficio al Régimen Tradicional, sin embargo, no está de acuerdo con la aplicación retroactiva de los efectos de esa recalificación, lo que contraría el principio de seguridad jurídica y a la teoría de los

actos propios de la Administración, ya que desde su perspectiva, la Administración consintió que la contribuyente se acogiera al Régimen Simplificado, sin hacer objeción alguna y cuando lo hizo, ésta de inmediato se reclasificó conforme se lo indicara la Tributación, por lo que la contribuyente no incurrió en la infracción prevista y sancionada en el artículo 85 del Código Tributario. Por su parte la Dirección General y el Ministerio de Hacienda, fundamentan la Lesividad de esa resolución, en lo establecido en los artículos 34 de la Ley General del Impuesto sobre las ventas y el 79 del Impuesto General sobre la renta, que establecen que la reclasificación del régimen de tributación simplificada al régimen normal, será voluntaria o de oficio, y regirá a partir del período fiscal siguiente a aquel en que quede firme la respectiva comunicación, sea al mes siguiente a aquel en que termina el período trimestral del régimen simplificado en curso. Tanto la reclasificación como el acto de inscripción comparten las mismas características jurídicas, entre ellas el efecto de entrar al registro interno en los sistemas de la Administración. No obstante, el nacimiento de la obligación Tributaria no resulta de éstas, sino de la realización del hecho generador previsto en la Ley, por lo que, la falta de inscripción tampoco excluye el nacimiento de la obligación tributaria principal, del deber de inscripción tampoco deriva el nacimiento de otros deberes formales relacionados con la regulación de los Impuestos de Ventas y de Renta, como son el deber de facturar, el de declarar y el de emitir y entregar facturas autorizadas. La falta de inscripción y de reclasificación lo que generan es la sanción prevista en el artículo 78 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a la vez que tienen una sanción impropia consistente en la pérdida del derecho de devolución o crédito por el impuesto pagado, sobre la existencia de mercancías que mantengan en inventario, a la fecha de sus inscripciones como contribuyentes. La inscripción tiene por finalidad facilitar el control de los contribuyentes, de modo que esos queden formalmente incorporados al Registro de Contribuyentes, con indicación de las obligaciones que les corresponden en el sistema informático de conformidad con lo señalado en el artículo 78 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la falta de reclasificación no excluye el pago del impuesto en el régimen normal, ni las sanciones que puedan corresponder por no declarar, o por no facturar, en el contexto del régimen normal, si se comprueba que se ha mantenido la inscripción en el régimen simplificado pese a no cumplir con los requisitos propios del mismo, igualmente, el Transitorio I del Decreto Ejecutivo N°28104-H del 29 de setiembre de 1999, amplió los parámetros para permitir el ingreso al Régimen de Tributación Simplificada, para los contribuyentes que, incumpliendo los mismos, no solicitan su reclasificación voluntariamente, sino que la misma fuera aplicada de oficio. Entonces, si en la relación existen los presupuestos previstos en el hecho generador del Impuesto General sobre las Ventas, también nacen los deberes formales pertenecientes a su régimen general, por lo que es posible cobrar el impuesto dejado de pagar en el régimen normal, desde la fecha en que se dio el cambio de situación del contribuyente, o por lo menos desde que la Administración Tributaria lo comprobó,

por lo que se pueden aplicar las sanciones correspondientes. Analizados los argumentos de ambas autoridades administrativas, este juzgador comparte los fundamentos rendidos por la Dirección General y el Ministro de Hacienda para determinar como lesivo a los intereses fiscales del Estado, lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo. Al efecto, se considera la doctrina contenida en el artículo 78 de la Ley General del Impuesto sobre la Renta, que en lo que interesa dispone: “esa Administración queda facultada para, reclasificar de oficio cuando determine variaciones importantes en la situación de un contribuyente. En este caso, sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponderle, debería pagar cualquier diferencia que se establezca entre el tributo cancelado mediante el régimen simplificado y el que le corresponde pagar por el régimen normal, desde la fecha en que se evidenció el cambio de situación.” De igual manera, se consideró el Transitorio I del Decreto Ejecutivo N°28104-H del 29 de setiembre de 1999, que amplió los parámetros para permitir el ingreso al Régimen de Tributación Simplificada, para los contribuyentes que incumpliendo los mismos, no solicitan su reclasificación voluntariamente, sino que la misma fuera aplicada de oficio: los contribuyentes que no cumplan con esta disposición, la Administración Tributaria, los reclasificará de oficio, procediendo a cobrar las diferencias que se generan en los Impuestos cancelados, según las disposiciones que afectan al régimen general, y se les aplicarán las sanciones correspondientes”. Ahora, si bien es cierto que para que un acto administrativo alcance eficacia, tiene primero que ser legalmente notificado, también lo es que, “nadie puede sacar provecho de su propio dolo” atiéndose que en el caso que nos ocupa, fue necesaria la participación de los funcionarios de la Administración Tributaria de Heredia, para que el propietario del local“...” iniciara los tramites correspondientes para el cambio en el régimen de tributación de su negocio. No es admisible ni saludable para la Administración Tributaria de este país que un contribuyente en conocimiento de las características o requisitos necesarios para mantenerse en un determinado régimen, no atienda su obligación de gestionar lo que corresponda, ante un cambio patente en las características de su actividad comercial, para ponerse a derecho en la misma; de modo que a la luz de las normas transcritas, la sanción impuesta en su oportunidad se ajusta a derecho y a la realidad de las circunstancias que mediaron en su génesis. En el expediente principal, a folios 14 y 44, consta además según formulario D.141 de Registro único de Contribuyentes para la Inscripción, modificación de datos y desinscripción de oficio, el señor ...el trece de setiembre del 2001, consignó que su actividad comercial estuvo dentro del Régimen de Tributación Simplificada hasta el treinta de julio del 2001. En ese estado de cosas, al contribuyente se le reclasificó de oficio a partir del 1° de agosto del 2001, en el Régimen de tributación tradicional, fecha que coincide con la comprobación que los funcionarios de la Administración Tributaria de Heredia, hicieron en el negocio objeto de las entrevistas que dieron; lugar a este proceso. Teniendo certeza entonces que el contribuyente tenía conocimiento que la situación tributaria de su negocio había

cambiado, y no obstante no atender su obligación de gestionar lo correspondiente al efecto, como culturalmente es muy común en este país, y más aún, de no tomar las medidas necesarias como lo sería, su deber de entregar los comprobantes autorizados a los clientes, la infracción advertida resulta conteste con la realidad de su negocio, y por ende la sanción sobreviniente, ajustada a derecho. En consecuencia, se declara con lugar el presente proceso de Lesividad se anula la resolución de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo 274-2002, de las nueve horas del 19 de julio del 2002, por estimarla contraria a la realidad de la actividad comercial del contribuyente y por ende contraria al ordenamiento jurídico aplicable, y en su lugar, se confirma la resolución de la Administración Tributaria de Heredia No. AU-04-V-0165-2 de las 12:06 horas del 24 de mayo del 2002 y la resolución No SA-04-V-0122-2 dictada por la Administración Tributaria de Heredia a las 12: 22 horas del 16 de abril de 2002, en cuanto establece que el accionado debe cancelar la suma de 120.600 colones por concepto de sanción por la Infracción administrativa cometida de conformidad con el artículo 85 -no emisión de facturas- del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y sus reformas. Se condena al accionado...en su carácter de propietario del negocio comercial denominado...; a cancelar los intereses legales que haya generado la sanción desde la firmeza de esta resolución hasta su efectivo pago. Se resuelve este asunto sin especial condenatoria en costas. Notifíquese esta resolución al rebelde conforme lo ordena el artículo 2 de la ley de notificaciones vigente..." (Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Segundo Circuito Judicial de San José, Resolución No. 170-2004 de las 15:00 horas del 29 de febrero del 2004). Con base en lo expuesto se confirma la resolución recurrida" (El subrayado es nuestro) (Res. No. 460-2004 P. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO, San José, a las diez horas del 24 de noviembre del 2004). Si bien en aquel caso se trataba de la sanción por la no emisión de facturas, lo resuelto es aplicable al caso de análisis, en el que igualmente se dio el cambio en el régimen de tributación del negocio de la recurrente, en razón de no contar con las condiciones requeridas para continuar en el Régimen de Tributación Simplificada, o sea se comprobó que la contribuyente se mantuvo inscrita en el régimen simplificado pese a no cumplir con los requisitos propios del mismo, de suerte que la falta de inscripción y de reclasificación generan la sanción que se le impuso, prevista en el artículo 78 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. El hecho de que la reclasificación de oficio que le efectuó la Administración Tributaria rija a partir del 01 de abril del 2000, se debe únicamente a que las normas legales aplicables establecen que la reclasificación de oficio deberá regir a partir del período fiscal siguiente a aquél en que quede firme la respectiva comunicación, pero lo anterior no significa que la falta no se haya cometido, ya que está debidamente comprobado en autos, que al momento de la visita de los funcionarios al negocio de la recurrente, se comprobó el incumplimiento de parte de la interesada, de los requisitos necesarios para estar inscrita en el Régimen Simplificado, sin que la contribuyente hubiera solicitado su inscripción en el Régimen Tradicional en los impuestos sobre la

renta y general sobre las ventas, haciéndose acreedor a la sanción de medio salario base que se le impuso. Acorde con todas las anteriores consideraciones, lo procedente es confirmar la resolución venida en alzada...” (T.F.A. 193-2005 de las nueve horas del diez de mayo del dos mil cinco). Planteadas así las cosas lo procedente es confirmar la resolución recurrida.

2. El Cálculo del Impuesto de la Renta en el Régimen de Tributación Simplificado. Aspectos a Considerar por Ingresos Gravables y No Gravables

[Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo]^{iv}
Voto de mayoría

I.- Que el recurso de apelación interpuesto es para que se deje sin efecto lo resuelto por la Administración Tributaria de San José, en relación con los ajustes por gastos rechazados por incobrables y gastos proporcionales rechazados por no ser deducibles al estar relacionados con ingresos no gravables.-

II.- DISTRIBUCIÓN PROPORCIONAL ENTRE INGRESOS GRAVABLES Y NO GRAVABLES.- Ya este Tribunal se ha pronunciado reiteradamente sobre el tema de análisis en los términos siguientes: “...III.- AJUSTE POR GASTOS NO DEDUCIBLES (DISTRIBUCIÓN PROPORCIONAL DE GASTOS ENTRE INGRESOS GRAVABLES Y NO GRAVABLES).- En el escrito presentado ante este Despacho para los efectos de sustentar el recurso de apelación y en cuanto al tema de análisis, la entidad recurrente resume sus objeciones así: A) SUPUESTA OBLIGACIÓN DE LLEVAR CUENTAS SEPARADAS. Expone al respecto que este argumento carece de base, puesto que no existe ninguna ley, decreto o resolución de la Administración Tributaria, que disponga que cuando un contribuyente perciba ingresos exentos del impuesto sobre la renta, esté en la obligación de registrar en cuentas separadas, los gastos correspondientes a esos ingresos exentos.- Cita concretamente la empresa, el párrafo segundo del artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, haciendo énfasis en que en el caso contemplado en la citada norma, en la circunstancia de que se produzcan indistintamente rentas gravadas y exentas, se deberá deducir solamente la proporción que corresponda a las rentas gravadas.- Afirma textualmente la recurrente: “...Establecer la proporción mencionada, no requiere que se lleven cuentas independientes, sino que es el resultado de una simple relación aritmética.- Además, es imposible que un contribuyente sepa, antes de la conclusión de un ejercicio fiscal, qué proporción de los ingresos totales percibidos, corresponde a ingresos exentos y por esa misma razón, le es materialmente imposible registrar por separado, a lo largo del ejercicio fiscal, los gastos vinculados con los ingresos exentos, en la proporción correspondiente a éstos.- (folio 581). (Los destacados son del original).- B) DEDUCCIÓN DE GASTOS RELACIONADOS CON INGRESOS GRAVADOS EN LA FUENTE. Textualmente señala la interesada: “...En las

últimas líneas de la página 107 de la resolución No. AU10R1296-9, la Dirección General afirma que: “...los intereses provenientes de los títulos valores sujetos a retención en la fuente no admiten deducibilidad de gastos puesto que dichas retenciones en la fuente constituyen impuesto único y definitivo y en consecuencia no admiten, para efectos tributarios rebajas por concepto de gastos necesarios para producirlos...”. Se abstiene la Dirección General de indicar el fundamento legal de esta afirmación. No existe ninguna disposición legal o reglamentaria que impida la deducción de la renta bruta de los gastos necesarios para generar los intereses provenientes de títulos valores. El hecho de que la retención en la fuente que se aplica a dichos intereses sea impuesto único y definido, no significa que no se puedan deducir los respectivos gastos, sino sencillamente que dichos ingresos no deben soportar ningún otro gravamen, porque así lo dispone el legislador como forma de estimular el crecimiento de los mercados financieros. Tanto el impuesto sobre las utilidades como la retención en la fuente aplicada a los intereses generados por títulos valores, son impuesto sobre la renta, y la ley reguladora de este tributo permite la deducción de los gastos necesarios para generar las rentas gravables...”.- (folio 581). (Los subrayados son del original).- CONFUSIÓN ENTRE RENTAS EXENTAS Y RENTAS NO SUJETAS. Se expone textualmente: “... Puede leerse en la página 109 de la resolución No. AU10R1296-9: “...para aquellos casos en que los contribuyentes hayan efectuado erogaciones para producir indistintamente rentas gravadas o exentas, estas últimas se refieren a aquellas no sujetas al impuesto que se discute, es decir, el de las utilidades, siendo entonces impropio la tesis del recurrente al pretender rebajar de los ingresos afectos a dicho impuesto (utilidades), otros gastos incurridos en la obtención de ingresos sujetos por disposición legal, al mecanismo de retención en la fuente pagadora...” ...es evidente la confusión que tiene la Dirección General entre los conceptos de exención y no sujeción, que doctrinariamente son distintos... En cualquier caso, los intereses provenientes de títulos valores no son ingresos exentos o no sujetos al impuesto sobre la renta, sino ingresos afectos a este tributo mediante la retención del ocho por ciento en la fuente. Por otra parte, de nuevo la Dirección General hace afirmaciones que no tienen sustento jurídico. No es cierto que cuando el párrafo segundo del artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, menciona rentas “gravadas o exentas” deba entenderse que estas últimas son las rentas exentas del impuesto sobre las utilidades. El texto legal no hace esa precisión y no es lícito distinguir donde la ley no distingue. Puesto que la Ley regula el impuesto sobre la renta, la interpretación lógica es que el citado párrafo se refiere a rentas gravadas o exentas del impuesto sobre la renta (entendido como el conjunto de impuestos cedulares que integran dicho tributo)...”.- (folio 581 y 582). (Los subrayados están en el original).- D) REQUERIMIENTO DE LOS GASTOS IMPUTABLES A LA CARTERA DE INVERSIONES. Textualmente se expone: “...La Dirección General afirma en la página 111 de la Resolución No. AU10R1296-9, que no era necesario que la Auditoría Fiscal requiriera a la empresa el detalle de los gastos imputables a la cartera de inversiones.

Estamos en completo desacuerdo con esa afirmación. El sistema contable de mi representada permite establecer los gastos en cuestión (véanse las certificaciones de Contador Público Autorizado presentadas como pruebas). Por esa razón, sí era necesario que la Auditoría General requiriera a la empresa el desglose de dichos gastos, antes de afirmar lo contrario, como lo hizo infundadamente...”.- (folio 582).-

E) CONSULTA HECHA POR[...]- Textualmente se expone: “...Acerca de este punto, aduce la Dirección General que la Auditoría Fiscal no consideró los gastos financieros para efectos de computar los ajustes en cuestión. Esta afirmación es incorrecta. Según consta en la página 6 del traslado de cargos No. FGC-102-98 y la página 5 del traslado No. FGC-103-98, la Sección Fiscalizadora únicamente excluyó gastos financieros por las sumas de ¢ 135.269.928,51 en el período 95 y ¢ 99.841.028,41 en el ejercicio 96. Así lo indica la propia Dirección en la página 113 de la resolución No. AU10R1296-9 pero dichos montos son una parte ínfima del total de gastos financieros deducidos por mi representada en los períodos fiscales mencionados. De hecho, en virtud de la actividad financiera que desarrolla la empresa, la mayor parte de las erogaciones deducidas corresponden a gastos financieros. En el ejercicio fiscal 95, el monto rebajado por concepto de gastos financieros fue de ¢ 1.701.402.746,00 (véase hoja de trabajo 153); y en el período fiscal 96, ¢ 2.385.776.091,00 (hoja de trabajo 76).- Puesto que la Dirección admite que los gastos financieros no pueden ser objeto del rechazo proporcional, en la forma que lo hizo la Auditoría Fiscal en los traslados de cargos, los ajustes en cuestión –en caso de que no sean totalmente dejados sin efecto- deben reducirse, con la finalidad de excluir los gastos financieros. Solicitamos que se rebajen de los montos utilizados por la Auditoría Fiscal como base para el cómputo de los ajustes, las sumas de ¢ 1.701.402.746,00 en el período 95 y ¢ 2.385.776.091,00 en el ejercicio 96, por concepto de gastos financieros ...”.-

F) CERTIFICACIÓN DE C.P.A. APORTADA COMO PRUEBA. Se transcribe textualmente: “...Acerca de este documento, argumenta la Dirección –página 117 de la resolución No. AU10R1296-9- lo siguiente: “...no se puede aceptar en autos, por cuanto en tal documento no se establece en forma clara y precisa con base en qué parámetros se partió para concluir que los gastos operativos relacionados con el control y manejo de la totalidad de la cartera de inversiones temporales para los períodos fiscales 95 y 96, eran razonables...”.- Además cuestiona la Dirección si existían otros o no otros gastos que también debieron haberse imputado a la cartera de inversiones.- En primer término, cabe indicar que los parámetros utilizados en la prueba en cuestión sí están claramente indicados en el mismo documento, fueron los siguientes: el 10% del tiempo laboral de los funcionarios encargados de los registros contables; el 20% del tiempo laboral del encargado de custodias; el 10% del tiempo del encargado del cobro; el 30% del tiempo laboral en unos casos y el 20% en otros, de los funcionarios encargados de las decisiones de inversión; las cargas sociales se aplicaron en las mismas proporciones en que se imputó el tiempo laboral de los diferentes empleados; la depreciación de mobiliario y equipo fue la correspondiente a los activos utilizados en

el manejo de la cartera de inversiones; y el gasto por electricidad y la depreciación del edificio se imputaron con base en el área física necesaria para administrar dicha cartera. En cuanto a la razonabilidad de dichos parámetros y la circunstancia de que si existían o no otros gastos imputables a la cartera de inversiones, ofrecemos como prueba pericial el informe de un ingeniero industrial u otro profesional idóneo –que sería designado por el Tribunal Fiscal Administrativo-, que dictamine sobre esos puntos...”.- (folio 583).- Se aporta por parte de la entidad financiera el criterio emitido por la Superintendencia General de Entidades Financieras, contenido en oficio SSUGEF-6131-99 de 1º de diciembre de 1999 y en respuesta a carta de la [...], el que se tiene en estudio para los efectos de formar criterio.- Sobre el tema en cuestión, este Tribunal mediante Interlocutoria No. 610/00 de fecha 30 de octubre del 2000, solicitó a la citada Superintendencia, pronunciamiento al respecto de los gastos relacionados en el presente ajuste y vinculados con las inversiones transitorias de las entidades bancarias.- La respuesta correspondiente consta en folios 646 a 656 del expediente.- Igualmente se concedió audiencia a la Administración de Grandes Contribuyentes, sobre el indicado dictamen de la SUGEF, la cual fue contestada en los términos que constan en folios 659 a 666.- **IV.-** Este Tribunal, avocado al estudio del cargo relacionado con la distribución proporcional de los gastos que la empresa financiera dedujo, estima y con el objeto de aclarar, delimitar y concretar en lo posible la diversidad de aspectos que han surgido tanto por parte de la Administración Tributaria, como por parte de la recurrente, que en principio debe tenerse presente en primer lugar, los textos de los artículos 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 11 del Reglamento respectivo, por ser en dicha normativa, que se condensa y resume el proceder y el mecanismo a que debe someterse la Administración y los contribuyentes para los casos en que se dé la circunstancia de que se produzcan indistintamente rentas gravadas o exentas.- **ARTÍCULO 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 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”.- **ARTÍCULO 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 una PROPORCIÓN diferente, deberá deducir la suma que resulte de aplicar el PORCENTAJE obtenido AL REPACIONAR 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...”.- (El destacado no es del original).- En el Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal, sometido a consideración de la Asamblea Legislativa, se contiene en el Capítulo III, sobre el concepto de la Base Imponible, Artículo 76, inciso 2), elementos o conceptos idénticos a los vigentes en la actualidad, en el sentido de que proceden únicamente deducir aquellos gastos que correspondan a la proporción de los rendimientos gravados en este impuesto.- Igualmente en la Legislación Argentina existe la misma normativa, artículos 17 y 73 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, refiriendo el primero de ellos, que “...En ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto...”, y el siguiente artículo reza en lo que interesa: “...Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravables y no gravables, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva...”.- Asimismo en el Decreto Reglamentario correspondiente, se expone en el artículo 100, “Prorratio de gastos. A los efectos de la proporción de los gastos a que se refiere el primer párrafo del artículo 73 de la ley, cuando los mismos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas se entenderá que estas últimas comprenden también a los resultados exentos del gravamen...”.- Interesante es destacar que en comentarios sobre tales disposiciones, los Tratadistas Giuliani Fonrouge y S.C. Navarrine, exponen sobre el concepto de gastos sobre ganancias exentas lo siguiente: “...Fuera del segundo párrafo del artículo 17 no hay norma expresa que se refiera a ganancias exentas, pero lo hace la ley al distinguir en el artículo 73 entre ganancias gravadas y no gravadas, disponiendo que cuando los gastos afecten a unas y otras, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se efectuará en forma proporcional a cada una de ellas; solución que confirma el primer párrafo del artículo 117 reglamentario, que dispone que se entiende que las ganancias no gravadas “comprenden también a los resultados exentos de gravamen”. Debe advertirse que antiguamente cuando la norma sobre el prorratio de deudas emanaba del Decreto Reglamentario y no de la ley, como ahora, fue declarada válida desde el punto de vista constitucional, por responder a la economía general de ley 11.682 entonces vigente y a un principio natural y equitativo, pues cada categoría de beneficios debe soportar sus propias cargas. Por otra parte, un fallo mas cerca aclaró que el prorratio debía tener lugar sobre la base de las rentas brutas...”. Al pie de página se encuentra la siguiente referencia “Cám. Fed.,10/6/1949, “Banco Español del Río de la Plata”.- (Impuesto a las Ganancias, 2ª edición, páginas 167 a 173 y 525 a 529, y 687 y 688).- (el subrayado no es del original).- El término proporción significa: “Disposición adecuada entre las partes y el todo; o entre los integrantes o componentes de algo”; y a la vez el término prorrata significa: “Esta voz y las locuciones pro-rrata y a-prorrata, significa la parte, cuota o proporción que toca a uno o a cada uno en el reparto o distribución que de un todo se realiza entre varios”.

(Diccionario de Derecho Usual. Guillermo Cabanellas).- Los artículos transcritos de nuestra legislación, 7 y 11 respectivamente, se encuentran ubicados dentro de la ley en el capítulo IV y V, referentes a la Determinación de la base imponible y según considera esta Sala, importa destacar que contienen los mecanismos generales mediante los cuales la Administración Tributaria procede a depurar la Renta Bruta con el objeto de obtener la Renta Neta, mediante el resultado de deducir de la primera los gastos que sean útiles, necesarios y pertinentes a la generación de rentas gravadas con el impuesto sobre la renta.- Nótese que en este primer párrafo de comentario, se destacan en forma relevante, los conceptos de “utilidad, necesidad y pertinencia” en cuanto a los gastos y otras erogaciones, pero ello no ocurre en el segundo de los párrafos de análisis, en donde el legislador definió o demarcó una situación diferente para aquellos casos en los cuales algunos contribuyentes generen o produzcan indistintamente rentas gravadas y rentas exentas.- En interpretación literal y correcta, puesto que la norma no tiene mayores alcances, dada su claridad y concreción, los conceptos señalados de utilidad, necesidad y pertinencia, participan en la relación tributaria, en aquellos casos de determinaciones ordinarias y que a diario practica la Administración Tributaria en ejercicio de sus funciones, pero no así en aquellos casos en que el legislador nuestro quiso y quiere así mantener, en los cuales se da la circunstancia de obtenerse o generarse rentas de distinta naturaleza, en donde se estableció con toda claridad y precisión que: “...deberá deducir solamente la proporción que corresponda a las rentas gravadas...”.- Sobre esta línea de conceptos, el Reglamento desarrolla un poco más claramente la intención del legislador, determinando también en términos claros y concretos, que: “...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 ...”.- (El subrayado no es del original). Compete a este Tribunal, dadas sus facultades y naturaleza de contralor de la legalidad, e intérprete de las normas jurídicas de aplicación forzosa a los hechos fácticos contemplados por el legislador a considerar para efectos tributarios, precisar y definir el ámbito de aplicación correspondiente para los casos como los de análisis, que se encuentran sometidos a los términos expuestos por las disposiciones legales transcritas.- Debe establecerse un precedente claro que determine la primacía y el debido cumplimiento de los aspectos contenidos en las normas jurídicas de análisis, bajo el principio primario de sujeción a la ley y de literalidad, como principios irrestrictos de interpretación de las normas y que con fundamento en los mismos, los intérpretes del derecho se encuentran inhibidos para desaplicar el contenido de las disposiciones legales o de aplicarlas con un sentido distinto a los en ellas contenidos. En reiteradas ocasiones este Tribunal ha resuelto aspectos relacionados con este principio, cuando se ha pretendido por parte de algunos contribuyentes la aplicación de la realidad económica, resolviéndose en lo que interesa: “...Se estima además, por parte de este Tribunal, que ha quedado demostrado en autos, en forma indubitable y categórica,

que el ajuste de mérito tiene su fundamento jurídico en disposiciones legales y reglamentarias de aplicación obligatoria para los órganos administrativos y por ende para este Tribunal Fiscal, el cual por su naturaleza de contralor de la legalidad, se encuentra inhibido para los efectos de desaplicar las disposiciones normativas que regulan la materia. Estima esta Sala que en el subexámene no es aplicable la interpretación de la realidad económica como lo pretende el interesado, en vista de que tal método de interpretación es eso, un método de interpretación utilizado por los intérpretes del derecho cuando las disposiciones normativas aplicables a los casos de mérito, no se encuentran claramente expuestos por el legislador, y ello amerita la aplicación de un método interpretativo para desentrañar la realidad subyacente y detectar así los verdaderos hechos generadores de la obligación tributaria...pero no es de aplicación en los casos en que la ley claramente establezca su hipótesis y disposición; o sea que no es posible aplicando dicho principio, suplir los términos claros establecidos en la ley. La situación planteada por el promovente más bien indujo al Tribunal a confirmar el criterio expuesto por la Dirección a quo, ya que apartarse del mismo sería violatorio del principio primario de sujeción a la ley, puesto que las disposiciones que se aplican en sub-exámene, no requieren interpretación alguna, toda vez que su redacción y los aspectos materiales en ellas contenidos, se encuentran clara y expresamente expuestos de acuerdo con el principio de literalidad legal. En relación con el principio aludido, la doctrina nos dice: “No cabe apartarse del principio primario de sujeción de los jueces a la ley ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por éste, pues de hacerlo así olvidaría que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación, la norma debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas en aquella”, (La pena de clausura tributaria. Carlos Enrique Edgar, Edt. Astrea Buenos Aires, pág. 13)...”.- (SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO, No. 321/97).- Sobre la línea de pensamiento antes expuesta, y en consideración a los términos de “proporción”, “porcentaje” y “prorratio” que se utilizan según lo expuesto, y para los efectos de deducción de los gastos que correspondan, este Tribunal determina y así lo establece, que el concepto de “proporcionalidad”, de que se viene conociendo, siempre debe aplicarse en estas circunstancias y relacionando, como así lo establecen ambas normativas, analizadas en su conjunto, el concepto de rentas gravadas con el concepto de rentas totales. Entiende este Tribunal, que lo correspondiente a la proporción que se relacione con las rentas exentas, será por exclusión y conforme al resultado de la operación que así se practique, entre ambas rentas, sea las gravadas con las rentas totales de la contribuyente, siendo esta última la unidad de la ecuación y de la cual se derivan las otras.- La alternativa que se produce en tales situaciones y según se ha venido analizando, lo sería únicamente en consideración a posibles errores que se cometieren en cuanto a la utilización de los parámetros, variables, componentes o factores que se hayan utilizado para determinar una proporción que se estime

incorrecta o equívoca.- Se reitera aquí el texto que interesa: “...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...”.- Sea, que debe revertirse la prueba pero únicamente a efecto de demostrar que las rentas o ingresos totales o las rentas o ingresos gravables verdaderos, según criterio del contribuyente, no fueron los considerados por la Administración Tributaria, sino otros diferentes que por efecto matemático proporcional, daría como resultados sumas o cantidades igualmente diferentes, que al imputársele a los gastos que deben admitirse, éstos serían mayores o menores según corresponda.- No es procedente ni correcto en los casos como el de estudio, utilizar los conceptos de necesidad o razonabilidad de los gastos que se pretenda imputar o relacionar con las distintas clases de renta, puesto que con ello estaríamos distorsionando la intención del legislador, y desplazando o marginando así la proporcionalidad que dejó establecida, para utilizar argumentos o conceptos improcedentes.- Se debe ser categórico en este aspecto, en el sentido de que bajo ningún concepto cabe o debe admitirse pruebas tendientes a demostrar aspectos que no han sido cuestionados ni podrían serlo por parte de las Autoridades Tributarias y es por ello que desde ya, debe rechazarse las solicitudes que en ese sentido ha ofrecido la inconforme al pretender que tratándose de los gastos administrativos asociados a la administración de la cartera de inversiones, se ha alegado que no existe motivo alguno para rechazar proporcionalmente –aplicando una regla de tres-, dichos gastos, habida cuenta de que los registros contables permitieron a un C.P.A., determinar sobre los gastos reales imputables a ese rubro.- Es así que se ha ofrecido como prueba pericial las certificaciones aportadas en autos de Contador Público Autorizado y además se ha solicitado a este Tribunal el nombramiento de perito, Ingeniero Industrial u otro profesional idóneo, para que dictamine sobre este punto, que como se reitera, las mismas se rechazan de plano por estimarse que carecen de interés y ser en consecuencia ineficaces, inútiles e inconducentes para la resolución del ajuste de mérito.- En Informe No. FOE-IP-01/2001, efectuado por la Contraloría General de la República, sobre la Ley No. 722 “Sujeción de Instituciones Estatales al pago del Impuesto sobre la Renta”, remitido al señor Ministro de Hacienda, [...], el 23 de enero del 2001, con copia al [...], Director General de Tributación, y en lo referente a su aplicación a las Entidades Bancarias Públicas, se extraen algunas consideraciones interesantes y alusivas al tema de análisis y por tal motivo se transcriben en lo conducente: “...A propósito de estos procedimientos, en el artículo 7 de la Ley 7092 del Impuesto sobre la Renta se indica que cuando los gastos se efectúen para generar indistintamente rentas gravadas o exentas, se deberá deducir solo la proporción correspondiente a las rentas gravadas. De este artículo se puede desprender que los ingresos que están exentos –o que han sido gravados en la fuente- y que han sido rebajados de los ingresos brutos para determinar la base imponible, necesariamente tienen una contrapartida de gasto no deducible, el cual debe ser determinado de

manera proporcional, de tal forma que a los ingresos gravables se les deduzcan solo los gastos que se incurrieron para generarlos...”.- (pág. 5). En defensa del criterio de proporcionalidad aplicable a los gastos, este Informe de la Contraloría señala aspectos relacionados con la retención del 8% como impuesto cedular el cual produce distorsiones e inequidad de origen tributario en sentido favorable a las entidades que se dedican a la intermediación financiera, y a tales efectos señala que si el sistema de tributación fuera neutral, el impuesto del 8% a la renta bruta de títulos valores, debería ser equivalente a un impuesto de 30% sobre las utilidades en dichas colocaciones. Es así que una empresa con pérdidas pague impuesto sobre la renta, e incluso que pague mas que una empresa con utilidades positivas, exponiéndose en ese sentido que estas distorsiones se originan de la modalidad cedular y en general de todo régimen de excepción.- Señala textualmente el informe de comentario: “... El hecho de que un contribuyente con pérdidas pague más que uno que obtiene utilidades, se solventa parcialmente si se sigue el método de proporcionalidad en la asignación de gastos. Bajo adecuados supuestos de comparación, el contribuyente con utilidades siempre pagaría más impuestos. Es característico de un sistema cedular de Tributación que se presenten distorsiones e iniquidades de varias clases, difícilmente solventables con procedimientos prácticos. La asignación no proporcional –como la practicada por los bancos en estudio- tiende por el contrario a reducir y eventualmente a eliminar el impuesto sobre utilidades...”.- (págs. 6 y 7). En el aparte de las conclusiones del dictamen de referencia, se apunta: “...La existencia de rentas gravables y no gravables (o gravadas en forma única y definitiva en la fuente), ha generado confusión en el cálculo del imponible del impuesto a las utilidades, el cual ha resultado negativo en todos los períodos y ha hecho nugatorio el efecto fiscal de la legislación apuntada. Tal resultado se explica por la exclusión de ingresos no gravables sin una correspondiente exclusión de gastos no deducibles. La aplicación de la regla de la proporcionalidad en la asignación de gastos es el procedimiento mas recomendable y razonable, con suficiente sustento jurídico en el artículo 7 de la Ley 7092 y el párrafo segundo del artículo 6 del Código Tributario. Este procedimiento, no obstante, dista de ser automático. Existe por una parte, excepciones aceptadas por la Administración Tributaria, como son las reservas de liquidez de las entidades financieras. Adicionalmente, hay ciertos gastos específicos cuyo tratamiento puede apartarse del criterio general, sea deduciéndolos o excluyéndolos totalmente según el caso...”.- Tomándose en consideración esta última referencia que apunta el dictamen de la Contraloría, en cuanto pueden existir gastos cuyo tratamiento puede apartarse del criterio general, apartándolos o excluyéndolos según sea el caso, es que debe señalarse igualmente que si bien es cierto que para la aplicación o el cálculo de la proporcionalidad no debe contarse ni estimarse la razonabilidad o necesidad de los gastos, caso contrario, para los posibles efectos de poder sustraer o apartar algunos de ellos que han sido rebajados por los contribuyentes, es lógico y procedente, relacionar en este caso los conceptos de necesidad, racionalidad y pertinencia puesto que no

tendrían efecto en la producción de ninguna clase de renta, o podría pensarse en algún tipo de gasto que posteriormente es recuperable por parte de posibles clientes, como sucede en el caso de las agencias aduanales con el pago de impuestos o derechos de desalmacenaje de mercancías, o en casos similares en que se logre determinar en forma indubitable, que tales gastos deducidos no se relacionan con renta o utilidad alguna de la empresa, sea ésta gravable o exenta o no gravable. (compra de un yate – vehículos de lujo, etc.), o como se citó supra, caso de las reservas de liquidez, etc. En casos similares como se apuntó anteriormente, se dispuso por parte de las Auditorías Tributarias que: “...Dentro de los ingresos totales, los correspondientes a ingresos recuperables, no se tomaron en cuenta en el cálculo de esta proporción, debido a que estos ingresos son recuperaciones que tiene la empresa, tales como impuestos y derechos, servicios de muelles y otros, es decir el cliente posteriormente le paga dichas erogaciones...”.- Lo anterior así se expone con el objetivo de dejar claro que no es inobjetable o automático, como se señaló, la ecuación o la fórmula matemática de la proporcionalidad, sino que para ser concordantes, la normativa del artículo 7 y 11 de la Ley y reglamento respectivamente admiten, la posibilidad de que los contribuyentes puedan demostrar una proporción o una regla de proporción diferente, pero no debe obviarse que el efecto de la proporción, sea la determinación del porcentaje para cada ingreso (totales y gravados), dependerá de parámetros o factores que se utilicen para su cálculo, siendo estos últimos los que sí podrían cuestionarse, verbigracia, que la parte contribuyente demostrara que los ingresos totales reportados por ella misma o tomados por las Auditorías como base de cálculo, se encuentran alterados en alguna medida o que en caso contrario, las rentas gravadas o exentas o gravadas en la fuente, están infladas o sobrevaluadas con lo cual los resultados afectarían de alguna manera los intereses tributarios correspondientes.- Es sobre los aspectos generales que se vienen desarrollando por parte de este Despacho, que corresponde señalar que ya han existido pronunciamientos sobre la presente temática tanto por este Tribunal, como por la Sección Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo y la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Órganos que mantuvieron en términos generales sin variación alguna, los argumentos de las Autoridades Tributarias, que en aquellos casos fueron los mismos que se consideraron en el presente expediente administrativo.- Si este Tribunal, a pesar de lo hasta aquí expuesto, requiriera prueba o desplazara el fondo del asunto a una cuestión probatoria, admitiéndose certificaciones al respecto de los gastos en relación con los ingresos, etc., o nombrando peritos que dictaminen en ese sentido, se estaría propiciando, aparte de contravenir los términos de las normas analizadas, un engorroso y antitécnico mecanismo de tener que analizar, estudiar y verificar la procedencia de los gastos relacionados con los ingresos gravables, que según la empresa inconforme son los deducidos en su declaración de la renta correspondiente, y responden a los conceptos de repetida cita de necesidad, racionalidad y pertinencia, lo cual conllevaría a un estudio de auditoría general de comprobantes, a todas luces incorrecto e improcedente.- Se estima que los

gastos declarados por los contribuyentes son los necesarios para la producción de su renta y esto no es cuestionado, lo cual funciona precisamente en su beneficio, toda vez que no se duda del hecho de que los gastos reportados como deducibles responden a la necesaria relación de necesidad para producir renta gravable, tal situación o circunstancia se da por descontada en el tanto son declaraciones voluntarias de la contribuyente. El sentido en definitiva, para proceder a admitir la proporcionalidad como método correcto, se debe establecer en el hecho de que es inadmisibles la imputación de gastos, ni administrativos o generales, ni mucho menos gastos financieros o relacionados con intereses, con respecto a rentas exentas del impuesto sobre la renta o sobre las utilidades, o no gravadas por el hecho de estar sujetas a un gravamen único y definitivo según así lo contiene el artículo 23 inciso c) de la Ley de Impuesto sobre la Renta.- Tales aspectos se encuentran contenidos en sentencia de este Tribunal, al disponerse en aquella oportunidad y en un caso similar al presente de una entidad financiera, lo siguiente: "...Es inadmisibles la circunstancia pretendida por la Sociedad apelante, de que los ingresos gravables en ambos períodos recalificados, hayan generado gastos únicamente para esa actividad, que a simple vista son excesivos y fuera de relación con los pretendidos ingresos gravables. Así se observa, que se trata de sumas de varios millones en conceptos tales como servicios corporativos, diferencias de cambios y otros como servicios legales, gastos de representación, de viajes, sueldos, prestaciones, etc., que no guardan ninguna relación con los ingresos gravables que se refieren al menos en el período 84, únicamente a los provenientes por "servicios corporativos", "alquileres de cómputo" y "alquiler de central telefónica", por lo cual se debe determinar que los gastos reportados por la empresa no pueden aplicarse únicamente a los ingresos gravables, sino a la totalidad de los obtenidos en los períodos recalificados.- Bien define en este aspecto el a quo, que no se ha demostrado fehacientemente que los ingresos no gravables carezcan realmente de costos, "pues es evidente que la estructura administrativa total, contempla la planeación, coordinación, ejecución y control de funciones tendientes a lograr los ingresos no gravables aludidos".- Este Tribunal avala en su totalidad los razonamientos expuestos en el fallo de mérito y el procedimiento aplicado por las auditorías para proceder a distribuir los gastos de la empresa, en la totalidad de los ingresos y no únicamente en una parte de ellos..."- (SALA PRIMERA, T.F.A. No. 31 de 4 de abril de 1988).- Lo anterior fue confirmado por la Sección Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo, No. 4-90 de 14 horas del 8 de enero de 1990; corriendo igual suerte al conocerse por parte de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, No. 79 de 14.35 horas del 12 de junio de 1991.- En otro asunto también similar al presente y relacionado igualmente con una entidad financiera primeramente este Tribunal Fiscal y luego la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, definieron sobre los temas relacionados con el fondo de las presentes diligencias, pronunciamientos que arrojan luz e informan al respecto, por lo cual se hace necesario transcribir en lo conducente: "...IV. De conformidad con lo antes expuesto se deriva

que en nuestra legislación, aun cuando no aparezca la prohibición de no restar los gastos cuando se trate de rentas no sujetas al impuesto respectivo, es de hacer notar que tampoco existe norma expresa que corresponda a los gastos deducibles para la categoría de análisis, sea la renta a que se refiere el citado inciso 2) del artículo 5...Sea que de lo anterior no se puede determinar que en base en este artículo último citado, se pueden deducir gastos o en su caso intereses de rentas exentas o no afectas al impuesto correspondiente, pues en aplicación estricta y rigurosa de la lógica tributaria, no puede pensarse en gastos o deducciones independientemente de rentas gravables ya que con ello se iría en detrimento tanto de la doctrina como del derecho positivo tributario...”.- (TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. SALA PRIMERA. No. 82 de 15 horas del 20 de junio de 1984).- Luego y en relación con el mismo asunto, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia concluyó y a pesar de haberse utilizado en aquella oportunidad pruebas de peritos y técnicos al respecto, que: “...Como se ve independientemente del valor concedido por Ad-Quem al dictamen pericial, a a través de éste no se puede desvirtuar el procedimiento empleado por la Administración Tributaria, siendo ineficaz e inútil para demostrar un porcentaje menor en los gastos o costos para generar rentas exentas; según lo manifestó la propia actora en el recurso, la Administración Tributaria proporcionó los gastos no deducibles en relación con los ingresos exentos... VI.- Los gastos deducibles, pagados o causados, durante el período fiscal respectivo, deben ser necesarios para producir la renta o conservar su fuente productora (inciso 1 del artículo 8 de la Ley de Impuesto sobre la Renta No. 837 de 20 de diciembre de 1947 y sus reformas).- Cuando la Ley del Impuesto sobre la Renta regula en el inciso 1), el concepto general de gastos necesarios, y luego, en el inciso 2) contempla como partidas deducibles los “intereses pagados, o en su caso, causados, sobre cantidades adeudadas durante el año a que el impuesto se refiere e invertidas en la empresa, explotación o negocio...”, no significa que en este último caso, excluya la correlación ineluctable entre ingresos gravables y gastos deducibles. El pago de intereses por empréstitos, para ser deducibles de la renta bruta, supone la utilización o inversión del crédito concedido en la generación o producción de rentas gravables. Consecuentemente, los intereses pagados por préstamos invertidos en la generación de rentas exentas, no son deducibles. Por ello, existe una relación muy íntima entre el inciso 1) y 2) de la Ley de comentario al decir su texto que el monto de los préstamos debe invertirse en la producción de ingresos gravables, no se está estableciendo un requisito adicional a la partida contemplada en el inciso 2), únicamente apunta una característica relativa a la naturaleza propia del gasto deducible (correlación con el ingreso gravable). El reglamento a la ley del impuesto sobre la renta es muy claro en su artículo 9 al indicar: “Gastos deducibles. Las empresas que efectúen actividades lucrativas tienen derecho a deducir de su renta bruta los gastos mencionados en la ley en sus artículos 8, 10 y 12, siempre que sean necesarios para producir ingresos gravables o para conservar su fuente productora. Con el requisito indicado en el párrafo anterior, son deducibles de la renta bruta: (...), e) los intereses pagados o, en

su caso causados, lo mismo que otros gastos financieros, cuando contablemente no sean capitalizables y siempre que el valor del préstamo haya sido invertido o utilizado en la producción de rentas gravables”. De esta manera queda claro que no se está ante un requisito antojadizo o extralegal establecido por la Administración Tributaria, ni por los juzgadores de instancia. Por lo expuesto, no incurrió el Tribunal en quebranto del artículo 8 incisos 1) y 2), el primero por aplicación indebida y el segundo por falta de aplicación, de la Ley del Impuesto sobre la Renta...”.- (SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. No. 225 de 20 de diciembre de 1991).- En cuanto al aspecto clave o medular, según criterio de la Sociedad recurrente, de que no existe ninguna disposición legal reglamentaria que impida la deducción de la renta bruta de los gastos necesarios para generar los intereses provenientes de títulos valores, aduciéndose en ese sentido de que el hecho de que la retención en la fuente que se aplica a dichos intereses, sea un impuesto único y definitivo, no significa que no se puedan deducir los respectivos gastos, sino sencillamente que dichos ingresos no deben soportar ningún otro gravamen, señalando así, que tanto el impuesto sobre las utilidades como la retención en la fuente, aplicada a los intereses generados por títulos valores, son impuestos sobre la renta, y la ley reguladora de este tributo permite la deducción de los gastos necesarios para generar las rentas gravables, (folio 581), este Despacho en primer término se permite aclarar que no existe confusión alguna entre rentas exentas y rentas no sujetas, ni entre los conceptos de impuesto sobre la renta e impuesto sobre las utilidades, al menos en cuanto a la aplicación de las normativas objeto de estudio o aplicables al caso de mérito, puesto que debe quedar claro que al respecto de tales conceptos, nuestra legislación aplica indistintamente los términos de impuesto sobre la renta e impuesto sobre las utilidades y además que el haberse estructurado un mecanismo de impuesto en la fuente como único y definitivo, ello lo dispuso así el legislador nuestro y el de otros sistemas tributarios, por cuanto resulta eficiente para efectos prácticos y funcionales en cuanto a recaudación se refiere, sin que tal aspecto distorsione ni afecte los conceptos generales de los impuestos de análisis, sea aquellos que se designan como de renta o sobre utilidades.- Con lo transcrito sobre la legislación argentina, similar a la nuestra como quedó expuesto, se estima ha quedado claro ese aspecto, más de carácter doctrinario que sustancial. Además estése en ese sentido, a los fallos antes transcritos, que desarrollan ampliamente tales aspectos. **V.- CONSULTA HECHA POR [...].-** Por ser un aspecto de interés y relacionado fundamentalmente con el presente ajuste o cargo por distribución de gastos, se analiza en forma separada toda vez que la empresa recurrente señala y en defensa de sus intereses, que en la respuesta que dio la Tributación Directa a la consulta hecha por la [...], y mediante Oficio No. 1286 de 23 de noviembre de 1988, se admitió el carácter especial de la actividad desarrollada por las entidades financieras, que es justamente el planteamiento que se propugna en el memorial de impugnación.- A los efectos anteriores, se transcribe por la recurrente en lo que interesa el citado oficio: “... Al respecto esta Dirección General en uso de las

facultades que le concede el artículo 105 del Código Tributario y después de haber analizado detenidamente lo expuesto en su nota, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta No. 7092 y 10 de su reglamento, considera que en el caso concreto de las Financieras, Bancos Privados y Bancos del Sistema Bancario Nacional, esos gastos financieros en que incurren por la captación de recursos para constituir reservas de liquidez, son gastos necesarios útiles y pertinentes para producir la utilidad o beneficio de la entidad; por tal motivo, los mismos serán considerados como gastos deducibles en el período fiscal en que se incurren sin aplicar la proporción estipulada en los artículos supracitados... .- (El subrayado es nuestro)...”.- (folio 393).- La razón expuesta por la citada A[...], lo fue en el sentido de que los gastos financieros ocasionados por la captación de recursos para constituir reservas de liquidez, deben presumirse relacionados con la producción de rentas gravadas, y no aplicarles la proporcionalidad del artículo 10, que en la actualidad es el 11 del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta.- (El subrayado es del original).- Lo ocurrido en relación a este aspecto, se inicia desde el traslado de cargos cuando la Auditoría, con el objeto de aplicar los términos del artículo 7 y 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 11 de su Reglamento, procedió a determinar proporcionalmente los costos y gastos deducibles asociados a INGRESOS GRAVABLES, efectuándose en ese sentido, un detalle con base en los datos contemplados en el balance de comprobación, de los ingresos relacionados con determinados costos, a fin de solamente distribuir, según la citada Auditoría, proporcionalmente los costos y gastos que no se pueden identificar y asociar con el ingreso gravable o no gravable que generaron. Así en el cuadro constante en folio 8 relativo al ajuste de comentario y en relación con el período fiscal 95, se procedió a indicar los intereses por préstamos de Fondos AID, Fondos BCID, Fondos BID y línea crédito Banco Anglo Costarricense, cuya sumatoria en ese período lo fue de ₡ 135.269.928,51, indicándose expresamente, que corresponden a una parte de los GASTOS DEDUCIBLES relacionados con ingresos gravables.- En el período siguiente 96 y bajo los mismos fundamentos, la sumatoria de tales intereses fue de ₡ 99.842.028,41.- Posteriormente la Dirección a quo, mediante resolución que conoce del recurso de revocatoria, al referirse al oficio antes transcrito, dirigido a[...], expone en lo que interesa: “...A la luz de las consideraciones anteriores transcritas del oficio aportado, se desprende que el mismo no modifica los ajustes en discusión, toda vez que el criterio vertido por esta Dirección estima que son deducibles, para producir la utilidad o beneficio de la entidad, los GASTOS FINANCIEROS incurridos en la captación de recursos para constituir reservas de liquidez.- Es importante entonces esclarecer qué se entiende por gastos financieros, únicos autorizados en dicho oficio. Dice el Diccionario de Administración y Finanzas de J. M. Rosemberg, en la página 202, que los “GASTOS FINANCIEROS son: “los que originan los intereses de las deudas a largo plazo.” En el presente caso, precisamente, la Sección Fiscalizadora no consideró tales erogaciones a efectos de computar los gastos a distribuir. En efecto, para el período fiscal 95, en la hoja de trabajo No. 14

dicha oficina reconoció y rebajó a título de dichos gastos, la suma de ¢ 135.269.928,51 y para el ejercicio fiscal No. 96 ¢ 99.842.028,41 (Ver H.T. No. 7)...”.- (Los destacados no son del original). (folios 556 y 557).- Las objeciones expuestas por parte de la empresa recurrente, y en cuanto a este aspecto del recurso, constan en resumen que se hizo de las mismas en el considerando anterior, afirmándose que lo practicado por la Auditoría es incorrecto, por cuanto los montos citados anteriormente son una parte ínfima del total de gastos financieros deducidos y así relaciona y solicita que se rebajen de los montos utilizados por la Auditoría Fiscal como base para el cómputo de los ajustes, las sumas de ¢ 1.701.402.746,00 en el período 95 y ¢ 2.385.776.091,00 en el ejercicio 96 por concepto de gastos financieros.- Este Tribunal estima que las oficinas de instancia han actuado en forma incongruente e incorrectamente, no acorde con lo expuesto en el oficio dirigido a la [...] por cuanto en el mismo se expuso que los gastos financieros en que se incurra por la captación de recursos para constituir reservas de liquidez, eran , tales gastos financieros, los que se constituirían en gastos necesarios, útiles y pertinentes para producir la utilidad o beneficio de la entidad, siendo por consiguiente deducibles en el período fiscal en que se produzcan, sin aplicar la proporción estipulada en los artículos correspondientes.- Este Despacho estima correcto el contenido del oficio y coincidente con algunos argumentos y aspectos contenidos en dictamen de la Superintendencia General de Entidades Financieras y relacionados con la figura de reservas de liquidez y que en lo que interesa se extrae del indicado texto: “...USO DEL TÉRMINO RESERVAS. El término “reservas” tiene diferentes connotaciones, definidas por esta Superintendencia en el “Plan de Cuentas para Entidades Financieras”. Debemos aclarar que el término “reservas líquidas”, no figura en la normativa emitida por esta Superintendencia. En consecuencia, interpretamos que la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, se refiere a los “activos líquidos” que mantienen los intermediarios financieros, los cuales son necesarios para atender las exhibidades u obligaciones con terceros en el corto plazo. Sin embargo, no existen normas de acatamiento obligatorio en cuanto al mantenimiento de activos líquidos, con excepción de las disposiciones sobre encaje mínimo legal emitidas por el Banco Central de Costa Rica, con fundamento en los artículos 62, 63 y 80 de la Ley 7558 “Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica”...Se deduce de lo anterior, que una actividad típica de los intermediarios financieros es recibir fondos del público, los cuales aplica a operaciones de crédito o inversión, difiriendo en el tiempo la recuperabilidad de dichos fondos con la asunción de riesgos de solvencia y liquidez, entre otros. Dado que la recuperabilidad de los fondos se encuentra diferida en el tiempo, es común que los intermediarios financieros mantengan activos líquidos que les permitan cumplir con sus obligaciones en los plazos pactados...La gestión de liquidez se apoya entre otros, en el principio de autorregulación y autocontrol el cual se puede definir como el proceso interno que usa la administración de una institución financiera para asegurarse de la solvencia y estabilidad de su organización...La administración de los intermediarios financieros, conlleva un balance permanente entre el riesgo y la rentabilidad asociada

a sus operaciones. Una gestión agresiva puede caracterizarse por el manejo de bajos volúmenes de activos líquidos, lo cual conlleva una alta rentabilidad asociada a un mayor riesgo de liquidez; por el contrario, mientras más elevados sean los volúmenes de activos líquidos, existirá un menor riesgo de liquidez, pero a la vez incurrirá en un mayor costo de oportunidad que se traduce en una baja rentabilidad.- ...Esta Superintendencia no ha autorizado ni ha solicitado la creación de reservas relacionadas con los gastos correspondientes a la generación de ingresos provenientes de títulos valores sujetos a la retención en la fuente, pero que corresponden a inversiones necesarias para los efectos de estabilidad financiera...”.- (folios 650 a 655).- Debemos extraer de los argumentos contenidos en el oficio de comentario y dictamen transcrito en lo conducente, que procede en este tipo de situaciones, aun con las reservas correspondientes, puesto que el artículo no tiene tales alcances, reconocer los intereses correspondientes a las inversiones para constituir reservas de liquidez en el tanto en que se consideren útiles y necesarias para los efectos de atender las exigibilidades u obligaciones con terceros en el corto plazo o como lo expuso la [...] en resumen constante en autos (páginas 635 a 644), que los bancos deben tener el “inventario” suficiente, para cumplir con la función que el Estado les ha asignado, que es de interés público y por ello las entidades financieras, se estima, que deben tener el efectivo suficiente para responder a las demandas de retiro de depósitos y las solicitudes de crédito de los clientes y que no pueden negarse a dar el servicio público de intermediación Financiera, ya que ello implicaría la revocatoria de su licencia. Reza textualmente dicho informe: “...Es una práctica generalizada y reiterada en la actividad bancaria, la realización de inversiones como un elemento fundamental en la intermediación financiera...De esta forma, mediante un instrumento que se denomina “calce de plazos”, los gerentes financieros y los inspectores de la Superintendencia monitorearon los flujos de entrada de fondos (depósitos y captaciones) respecto de las proyecciones de salida de recursos (pago de obligaciones, préstamos), para efectos de determinar si la institución ha planificado adecuadamente la administración de la liquidez. Dentro de este análisis, las inversiones juegan un papel fundamental, ya que son los instrumentos que utilizan las entidades bancarias para mantener las reservas de liquidez que necesitará la entidad en el corto y mediano plazo.- En otras palabras, dichas inversiones permiten al banco seguir operando normalmente, en lo que se refiere al cumplimiento de sus obligaciones con el público; por lo tanto, es evidente, que los gastos ocasionados por la captación de recursos para constituir reservas de liquidez, se relacionan con la producción de las rentas gravadas...”.- (folios 639 y 640).- Igualmente y con el objeto de mantener por parte de este Tribunal, el criterio a favor de aceptar como gastos necesarios, aquellos intereses correspondientes o aplicados a la constitución de tales reservas de liquidez, acorde con lo antes expuesto, lo procedente era practicar una estimación prudencial y razonable de un porcentaje, que se considerara suficiente para los efectos de que la institución cumpliera con los requisitos de liquidez y solvencia económica para el ejercicio de sus funciones.- Sin

embargo las oficinas de instancia procedieron a reconocer las sumas indicadas sobre los intereses pagados a las instituciones financieras internacionales, como erogaciones que no se consideraron a efectos de computar los gastos a distribuir, aduciendo en ese sentido, que los gastos financieros únicos autorizados en dicho oficio, lo eran supuestamente y según cita de un diccionario de administración y finanzas, aquellos que originan los intereses de las deudas a largo plazo, originándose en ese aspecto, la incongruencia apuntada anteriormente.- En un caso similar al presente, en la cual la Administración Tributaria admitió la deducción de gastos relacionados con los intereses originados en la inversión que la entidad financiera estaba obligada a mantener en títulos del Estado, en concepto de encaje legal, limitándose tal deducción únicamente en el monto del citado encaje legal y rechazándose el exceso en que se incurrió, este Tribunal en forma evidentemente restrictiva y en interpretación literal de la legislación, al conocer por vía de apelación de aquel expediente, se pronunció en los siguientes términos: "...V.- El deber que cubre a las empresas financieras reguladas por el Banco Central de Costa Rica, de mantener el encaje legal obligatorio invertido en bonos y certificados de depósito del Estado, se encuentra normado y reglamentado en los artículos 18, de la Ley 5044 de Regulación de Sociedades Financieras y 22 y 23 del respectivo Reglamento, de la lectura de tales disposiciones se infiere únicamente el deber que compete a las financieras de disponer del encaje legal obligatorio en efectivo o en títulos valores del Estado o de sus instituciones, no teniendo mayores alcances que los expresamente contenidos en ellas, sin indicarse por consiguiente, nada en relación con la estructura tributaria aplicable a las utilidades o rentas obtenidas con ese mecanismo. Estima esta Sala que en tales condiciones, es distinguir donde la Ley no distingue admitir deducciones en concepto de gastos imputables a estas rentas exentas, para los fines de aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta.- VI. GASTOS ADMINISTRATIVOS.- Este Tribunal estima que este ajuste se encuentra estrechamente vinculado con el anterior relativo a los gastos financieros, motivo por el cual se indica al respecto que las razones expuestas en relación a la primera modificación, son valederas en la presente. VII.- Con fundamento en lo anterior, y no debiendo haberse admitido rebaja alguna en concepto de gastos financieros y administrativos por tratarse en el subexámene de rentas exentas, lo procedente sería revocar los ajustes practicados, pero como a esta Sala, al igual que los Tribunales de Justicia le está vedado legalmente, reformar las sentencias en perjuicio del contribuyente, de acuerdo con el artículo 867 del Código de Procedimientos Civiles, no queda otra alternativa que confirmar pero con las aclaraciones indicadas...".- (SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. No. 82 de 20 de junio de 1984). Igualmente en el caso de autos y en aplicación del mismo principio, se estima que no debió admitirse las erogaciones relacionadas con los intereses pagados a las instituciones financieras de cita y en las cantidades señaladas, por considerar que ellos excede las posibilidades contenidas en las normas de aplicación a los casos como el de estudio y contradice además el texto del oficio comentado.- Como se consideró en el

caso transcrito, igualmente procede en esta circunstancia, confirmar lo así acordado por las oficinas de instancia, con las aclaraciones indicadas.- Debe rechazarse en consecuencia, la pretensión de la reclamante en el sentido de que debía rebajarse la totalidad de los gastos financieros que se expuso en escrito de fecha 25 de octubre del 1999, folio 582, de que, "...En virtud de la actividad financiera que desarrolla la empresa, la mayor parte de las erogaciones deducidas corresponden a gastos financieros.- En el ejercicio fiscal 95, el monto rebajado por concepto de gastos financieros, fue de ¢ 1.701.402.746,000 (véase la hoja de trabajo No. 153); y en el período 96, ¢ 2.385.776.091,00 (hoja de trabajo No. 76)...".- **VI.-** De conformidad con lo hasta aquí expuesto, este Tribunal es del criterio que lo resuelto por la Dirección General de la Tributación Directa en cuanto al ajuste por distribución proporcional de gastos, es correcto y acorde con las disposiciones de análisis y relacionadas con este tipo de contribuyentes cuya actividad genera indistintamente rentas gravadas y rentas exentas o no gravadas. En el subexámene, se practicó por parte de la Administración Tributaria, un detallado estudio y análisis de la actividad generadora de ingresos de la entidad financiera, determinándose y según se contienen en traslados de cargos correspondientes, los montos que corresponden a ingresos gravables en la suma de ¢ 2.197.996.246,79; ingresos no gravables ¢ 311.294.488,7, para un total de ingresos de ¢ 2.509.290.715,76, correspondiente al período fiscal 95; siendo el detalle para el período fiscal 96, ingresos gravables por la suma de ¢ 2.885.858.806,16; ingresos no gravables, ¢ 170.710.674,30, para un total de ingresos de ¢ 3.056.576.480,46.- Se expuso así claramente, que los ingresos no gravables por concepto de intereses ganados y descuentos en títulos valores, provenían de las inversiones temporales que comprenden inversiones en títulos valores a plazos no mayores a 180 días, las cuales pueden ser convertidas fácilmente en efectivo en el corto plazo con la finalidad de obtener una adecuada rentabilidad a sus excedentes temporales de liquidez.- Se detalló correctamente, que tales inversiones en cada uno de los períodos, fueron reportados como ingresos no gravables, dado que los mismos están sujetos a la retención en la fuente establecida en el artículo 23, inciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta No. 7092.- Fue así que de conformidad con lo que correspondía, se procedió a analizar los datos consignados en las declaraciones de rentas correspondientes y sus anexos, los cuales fueron confrontados con los balances y con los libros legalizados de registros contables con el objeto de obtener información sobre los costos y gastos para producir los ingresos gravables y no gravables.- Concluye el estudio de auditoría y en forma textual se señala: "...Como se dijo anteriormente la suma de ¢ 2.158.376.299,58, son gastos asociados a INGRESOS GRAVABLES y a INGRESOS NO GRAVABLES, por lo que esta oficina procedió a distribuir en forma proporcional los gastos inherentes a cada ingreso, es decir, determinar los gastos deducibles asociados con los ingresos gravables y los gastos no deducibles asociados a ingresos no gravables.- Por lo expuesto, al monto de ¢ 2.158.376.299,58 se le aplicó el porcentaje obtenido de relacionar los INGRESOS NO GRAVABLES SEGÚN ESTUDIO con

los INGRESOS TOTALES SEGÚN ESTUDIO, es decir considerando los ajustes efectuados a los ingresos declarados. Dicho porcentaje es de un 11,17% cuya determinación se describe seguidamente...”.- (folio 9).- De conformidad con lo antes expuesto, este Tribunal ha llegado a la conclusión, que se extrae justamente de lo contenido en los considerandos anteriores, que incluyen jurisprudencia de este Tribunal, así como de los Tribunales Superiores y Sala de Casación, e igualmente literatura relacionada con el tema, de autores especialistas en la materia, que lo resuelto por las Oficinas de instancia, en relación con el presente ajuste por distribución proporcional de gastos relacionados con ingresos gravables y no gravables, con la salvedad que se indicará, es totalmente procedente, acorde y sustentado en las disposiciones que el legislador desarrolló para este tipo de situaciones, en los artículos 7, 9 inciso j) y 23 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, así como el artículo 11 del Reglamento correspondiente.- Todas las normas citadas anteriormente, contienen en forma clara y detallada el marco necesario a que se deben sujetar tanto la Administración Tributaria en el uso de sus facultades, como los contribuyentes que se encuentren en situaciones como la de análisis que se relacionan generalmente con instituciones cuya actividad habitual lo es la intermediación financiera, aun cuando puede también desarrollarse en otro tipo de actividades pero que en alguna medida practica la intermediación por vía de captación de recursos del público.- Sin embargo, y a pesar de compartirse los criterios de la Administración en lo que atañe a la regulación general para estas actividades financieras, esta Sala y en aplicación de los principios de discrecionalidad que competen a los intérpretes del derecho, y en aplicación igualmente de aquellos principios de justicia, equidad y finalmente en análisis comprensivo de las normas regulatorias de la actividad bancaria o de intermediación financiera, contenida en la ley Orgánica del Banco Central, Ley Orgánica del Sistema Bancario Nacional, así como asumiendo dentro de los análisis de la materia, los criterios analíticos desarrollados por entidades como la Superintendencia General de Entidades Financieras, como la [...], cuyos dictámenes informativos se encuentran contenidos en el presente expediente administrativo, se permite determinar que en casos como el presente, procede estimarse un porcentaje de un 25% como justo, necesario y razonable, para que sea aplicado a los gastos por intereses rechazados por la Auditoría y que deban ser reconocidos como necesarios, y consecuentemente vinculados con los ingresos gravables.- No escapa a este Órgano Colegiado, ni ha sido posible ignorar y marginarse, de toda la publicidad que se ha proyectado a través de los medios de comunicación, en los cuales se ha resaltado y puesto de manifiesto las implicaciones fiscales vinculadas con los ingresos de los Bancos, tanto estatales como privados, siendo una parte considerable de sus ingresos, provenientes justamente de las inversiones en títulos valores que son altas en comparación con otras empresas. La Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica, No. 7558, declara de interés público la Fiscalización de las Entidades Financieras y crea la SUGEF, definiendo como su primordial propósito, velar por la estabilidad, solidez y eficiente funcionamiento del

sistema financiero nacional, para lo cual estatuye que las actividades de supervisión y fiscalización sobre todas las entidades que llevan a cabo intermediación financiera, se ejercerán con estricto apego a las disposiciones legales y reglamentarias, velando porque cumplan con los preceptos que le sean aplicables.- Lo anteriormente expuesto así lo manifestó el Superintendente General, señor Bernardo Alfaro Araya, en artículo de la columna “Foro” de la República de fecha 20 de octubre, 2000, del cual se extrae en forma textual lo siguiente: “...Nuestra función es hacer todo lo posible por evitar incumplimientos a los preceptos legales y ejercemos la labor de supervisión y fiscalización de acuerdo con lo que dispone la Ley No. 7558. Mediante reglamentos, normas generales, directrices y demás disposiciones, el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero y la SUGEF han establecido los lineamientos o normas prudenciales bajo las que deben operar los intermediarios financieros; y mediante la supervisión de campo y el análisis de gabinete, se controla su cumplimiento por parte de las instituciones financieras. Además se han establecido parámetros que sirven para calificar la situación económica y financiera de las entidades según los define el artículo 136 de la citada ley. La metodología de calificación está basada en el modelo [...], utilizado en Estados Unidos para llevar a cabo esta función reguladora. También es utilizado en una serie de países latinoamericanos y se fundamenta en la valoración de seis grandes áreas: capital, activos, manejo (gestión), evaluación de las utilidades, liquidez y sensibilidad a los riesgos de mercado...”.- En igual sentido el informe de la Contraloría General de la República, ya citado, concluye que no se debe desconocer, que las inversiones en títulos valores contribuyen a balancear el perfil de riesgo y gastos administrativos de la cartera total de estas instituciones, riesgo que en otro caso podría ser mas difícil de manejar, debiendo en todo caso considerarse estas y otras apreciaciones de orden macro y micro económico, para una mejor comprensión sobre la intermediación financiera y especialmente el sistema de tributación que la propicia.- Vale también hacer una rápida referencia a la figura del encaje legal, utilizada por nuestras autoridades bancarias como reguladora de política monetaria, mediante la cual se obliga a las entidades bancarias a disponer de parte de sus pasivos captados del público, que no podrán prestar y, por lo tanto, sus utilidades posiblemente se reducirán en un evidente perjuicio de sus intereses.- Además de todo lo que pueda exponerse al respecto de tales argumentaciones que induzcan a favorecer una tesis de valoración positiva, a admitir algún tipo de margen de gasto relacionado con la generación de intereses exentos del impuesto, retomemos el análisis que se practicó al oficio dictado por la Dirección de Tributación a la [...], en el cual se acepta la tesis de las entidades financieras en relación con los gastos financieros para la constitución de Reservas de Liquidez.- Reiteramos igualmente lo ya señalado en cuanto a los intereses que fueron aceptados por la Administración Tributaria, cuando éstos se relacionaran con el monto del encaje legal que una empresa financiera debía mantener obligatoriamente en títulos del Estado. En ese fallo del cual ya se transcribieron

algunos conceptos, se dispuso por parte de las Oficinas de instancia, que si bien la contribuyente podía invertir en dichos títulos un monto mayor que el exigido, siendo ese monto adicional un mecanismo voluntario, en ese caso, por tratarse de la producción de una renta exenta del impuesto sobre la renta, la deducción de esos gastos necesarios en exceso, para producir esos intereses, era improcedente.- Es como consecuencia de tales consideraciones, que esta Sala determina admitir el porcentaje señalado en vista primordialmente que no fue posible obtener un mecanismo de mayor tecnicidad en base a directrices u otra posibilidad que se pudiese obtener mediante información emanada de algún organismo competente como la Superintendencia de Entidades Financieras, la cual ante petición expresa de este Tribunal sobre cuales montos razonables de activos líquidos –entendiendo como tales las disponibilidades y las inversiones-, que se estimaren necesarios que mantengan los intermediarios financieros, para efectos de atender las exigibilidades y obligaciones con terceros, la citada Superintendencia en oficio SUGEF-2870 de 16 de agosto del 2002, en forma amplia se refiere a las bondades y necesidad de las reservas o activos líquidos.- Expone una relación desde el punto de vista macroeconómico y con algún grado de tecnicismo, la forma en que se desarrolló la actividad bancaria en los años que interesan, destacando aspectos como tasas de crecimiento del PIB en cuanto a la economía costarricense, señalando la existencia de cuadros de recesión con relativa estabilidad, indicándose que por supuesto deben de existir parámetros de liquidez para mantener un nivel de normalidad o valor mínimo a cumplir por las entidades financieras sujetas a la fiscalización de la Superintendencia; determina los conceptos de riesgo de liquidez a que se pueden ver expuestas tales entidades y señala igualmente niveles de encaje mínimo legal que deben mantenerse depositados en el Banco Central, así como aquellos depósitos de garantía que los intermediarios deben de otorgar a diferentes instituciones nacionales e internacionales, constituyéndose todos estos aspectos en elementos a considerar para determinar los niveles de liquidez que se deben mantener por parte de los intermediarios.- Sin embargo, y a pesar de todo lo expuesto en su oficio, a manera de conclusión la Superintendencia señala: “...En virtud de lo indicado en los puntos anteriores del presente oficio, esta Superintendencia concluye que los niveles de activos líquidos, sean estos disponibilidades o inversiones en títulos valores, constituyen una actividad propia del giro de cualquier intermediario sujeto a nuestra fiscalización, por lo que la determinación del nivel de liquidez constituye una decisión puramente gerencial que guarda relación con la planeación estratégica definida por la Junta Directiva del intermediario.- Esta planeación debe ser congruente con la estructura organizacional del negocio bancario y con las expectativas que tenga su plan gerencial, razón por la cual un nivel de liquidez superior al de los parámetros mínimos establecidos por la normativa prudencial para un nivel de normalidad, no debe verse en forma aislada ni debe ser interpretada como un exceso en los recursos líquidos que se requieran para hacer frente a las obligaciones con terceros, o para una adecuada administración del

riesgo de liquidez...”.- (folio 688 y 689).- Debe aquí destacarse que en anterior dictamen de la misma Superintendencia se expuso claramente, que no existían normas de acatamiento obligatorio en cuanto al mantenimiento de activos líquidos, con excepción de las disposiciones sobre encaje mínimo legal.- Procede en consecuencia conforme a lo expuesto y aclarado en relación con los gastos deducibles como en el caso de análisis, revocar parcialmente el cargo practicado por las Oficinas de instancia, en cuanto a que debe reconocerse como gasto necesario para la producción de rentas gravables, aquel porcentaje que se considera suficiente para los efectos de mantener activos líquidos o reservas de liquidez con los propósitos señalados y que este Tribunal ha estimado en el 25%, porcentaje que debe imputarse o aplicarse a los gastos financieros relacionados con ingresos no gravables, rechazados por la oficina a quo y que en cada uno de los períodos recalificados fueron detallados así: período fiscal 95: intereses y comisiones pago por obligaciones ¢ 11.086.770,64.- Intereses y comisiones – certificados de inversión ¢ 161.875.348,35.- Período fiscal 96: gastos financieros ¢ 105.743.690,14...”.- (SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. N° 101 de 15 horas del 11 de marzo del 2003).- En el caso de autos procede igualmente admitirse el porcentaje de un 25% de los gastos financieros rechazados y relacionados con la constitución de activos líquidos, inversiones transitorias, reservas de liquidez o como se le quiera calificar, que mantiene el banco intermediario con el objeto de atender las exigibilidades u obligaciones con terceros a corto plazo, y que para tales efectos se ha estimado como necesarios para la producción de rentas gravables, no así lo relacionado con los gastos administrativos o de otra índole, a los cuales se procede aplicar únicamente los porcentajes de proporcionalidad determinados conforme a los ingresos totales y los ingresos gravables.-

III.- GASTOS POR INCOBRABLES.- En asunto similar al presente en cuanto al ajuste por incobrabilidad de la cartera de crédito, este Tribunal se pronunció en los términos que se exponen: “...IX.- GASTO POR VALUACIÓN DEL ACTIVO, PRODUCTOS EN SUSPENSO (Traslado No. FGC-102-98, período fiscal 95); GASTOS POR INCOBRABILIDAD DE LA CARTERA (Traslado FGC-103-98, período fiscal 96).- Las cantidades rechazadas por la Administración Tributaria son por ¢ 7.690.080,00 y ¢ 145.373.533,60 respectivamente.- Se concreta el ajuste de comentario, de conformidad con lo establecido con el artículo 8 inciso e) de la Ley de Impuesto sobre la Renta y artículo 12 de su Reglamento, los cuales señalan que solo son deducibles las deudas manifiestamente incobrables, no así las estimaciones para incobrables, ya que estas no implican necesariamente una pérdida en tales cuentas, las cuales se consideran irre recuperables, cuando se agotan las gestiones legales para el cobro.- La entidad bancaria expone en defensa de sus intereses, que los artículos 10 y 12 de la Ley Orgánica del Sistema Bancario Nacional, así como el artículo 129 de la Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica, obligan a los Bancos a excluir de la renta bruta, para efectos del cálculo del impuesto sobre las utilidades, las sumas autorizadas por la

SUGEF para la formación de reservas obligatorias para: "...Castigos de colocaciones e inversiones, provisiones para incobrables y otros fines similares..."- Se señala que no es la SUGEF quien establece ese comportamiento, sino que es la LEY la que expresamente así lo indica y la SUGEF se limita a autorizar el monto de las provisiones LEGALMENTE DEDUCIBLES.- Señala igualmente que tales normas revisten el carácter de disposiciones tributarias, que desplazan por especialidad a las contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Expone textualmente la inconforme: "...Ahora bien, el error en que incurre la Administración Tributaria consiste en creer que la SUGEF es quien determina la forma de calcular el impuesto sobre las utilidades de los bancos, sin embargo, lo cierto es que la LOSBN expresamente ha establecido la forma en que las entidades bancarias deben determinar el tributo sobre las utilidades, debiendo recurrirse para tal efecto, según dispone expresamente la propia ley, a ciertos criterios emitidos por el órgano especializado en la materia, es decir la SUGEF..."- Transcribe aspectos importantes para la solución del caso de análisis, algunos argumentos contenidos en el Acuerdo SUGEF 1-95 "Normas Generales para la Clasificación y Calificación de la Cartera de Créditos según el riesgo y para la Constitución de Provisiones y Estimaciones", que obliga a los Bancos a registrar como gastos la estimación correspondiente a la cartera de créditos, señalando que debe concluirse que, en todo caso, las reservas sobre créditos bancarios -incobrables- constituyen valuaciones del activo realizadas por SUGEF, las cuales son de obligatorio acatamiento para la Administración Tributaria de conformidad con el artículo 129 de la Ley Orgánica del Banco Central.- Es así que se transcribe en lo conducente el citado Acuerdo: "...Una actividad típica de los intermediarios financieros es recibir fondos del público, los cuales aplica a operaciones de crédito o inversión, DIFIRIENDO en el tiempo la recuperabilidad de dichos fondos con la asunción de riesgo de solvencia y liquidez, entre otros. Dado que la recuperabilidad de los fondos se encuentra diferida en el tiempo,... es fundamental que los activos reflejen adecuadamente su valor mediante la constitución de estimaciones sobre créditos e inversiones CON CARGO A LAS UTILIDADES Y EL PATRIMONIO de la entidad bancaria...Los elevados niveles de apalancamiento propios de la actividad de la intermediación financiera y la característica de que sus principales activos representados en créditos e inversiones generalmente tienden a bajar de valor, mientras que los pasivos se mantienen en su valor nominal, conllevan la necesidad que dichos activos reflejen adecuadamente su valor mediante la constitución de estimaciones con cargo a las utilidades y el patrimonio, con el propósito de velar por la estabilidad y solvencia de las entidades. Los criterios sobre valoración de activos se encuentran contenidos en un conjunto de normativas y disposiciones prudenciales de acatamiento obligatorio tales como: "Plan de Cuentas para Entidades Financieras", el cual incluye disposiciones sobre suspensión de devengo y aprovisionamiento de intereses con atrasos superiores a 180 días, al amparo del numeral 3, del artículo 56 de la Ley Orgánica del Sistema Bancario Nacional y las "Normas generales para la clasificación y calificación de la Cartera de Crédito

según el riesgo y para la constitución de provisiones o estimaciones”...”. (folio 679).- Señala la recurrente como aspecto importante, que el tratamiento bajo el sistema de percibido, de los intereses con atrasos superiores a ciento ochenta días, no solo no contravienen las normas generales del impuesto a las utilidades, sino que cuenta con fundamento legal expreso y claro. Indica en lo que interesa: “...Recordemos, por una parte, que la Ley de Renta admite ambos sistemas: Devengado y Percibido, y que el Reglamento de dicha Ley admite el sistema de Percibido previa autorización de la Dirección General de Tributación. Por tanto, es claro que si ese efecto puede generarse en virtud de una norma reglamentaria, con mayor razón podrá invertirse el tratamiento general una estipulación de rango legal como la contenida en el artículo 56 inciso 3) de la LOSBN, que expresamente obliga a registrar dichos intereses bajo el sistema de PERCIBIDO: “...Las comisiones e intereses de operaciones de préstamos y descuentos vencidas a más de ciento ochenta días, devengados y no percibidos, se contabilizarán como utilidades cuando sean percibidos...”.- (folio 680) X.- Este Tribunal en primer término se permite transcribir los artículos relacionados con la materia de incobrables o valuación de activos, así como el relacionado con los criterios de la Superintendencia General de Entidades Financieras.- “ARTÍCULO 10. Las utilidades netas de cada Banco se determinarán después de apartar las sumas que hubiere autorizado el Superintendente General de Entidades Financieras para la formación de reservas para amortizaciones de edificios y mobiliario, depreciaciones, castigos de colocaciones e inversiones, provisiones para prestaciones legales y fluctuaciones de cambio, y de cualesquiera otros fines similares. Dichas reservas serán debidamente individualizadas en los libros y balances del banco, y podrán ser aumentadas con las sumas adicionales que dispusiera su Junta Directiva, las cuales se tomarán, en ese caso, de las utilidades netas del período”.- “ARTÍCULO 12. Las utilidades netas de los bancos comerciales del Estado, determinadas conforme con esta ley, se distribuirán de la siguiente manera: 1) La suma necesaria para pagar el impuesto sobre la renta que le corresponda, la que se estimará sobre las utilidades netas de cada banco, determinadas conforme lo indica el artículo 10 de la presente ley...”.- “ARTÍCULO 129. ACEPTACIÓN DE CRITERIOS DE LA SUPERINTENDENCIA. Los criterios que establezca la Superintendencia, en cuanto al registro contable de las operaciones de las entidades fiscalizadas, la confección y presentación de sus estados financieros, sus manuales de cuentas, la valuación de sus activos financieros y la clasificación y calificación de sus activos, deberán ser aceptados para efectos tributarios”.- Siendo de vital importancia para la formación de criterio, en cuanto a la aplicación de las citadas normas legales, se debe en primer término establecer la prioridad y naturaleza de las mismas en cuanto a los conceptos de ley especial y ley de alcance general.- A tales efectos, y con el objeto de resolver la evidente existencia de una antinomia legal sobre la incompatibilidad de dos órdenes normativos con respecto a un mismo supuesto de hecho, que en el caso de análisis lo constituye el régimen de incobrabilidad de créditos relacionados con la actividad bancaria y con la generalidad

de contribuyentes regulados en lo que atañe a nuestro interés, por las disposiciones contenidas en leyes reguladoras de las entidades bancarias o financieras y las normas contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta y su respectivo Reglamento.- El ordenamiento jurídico no es ajeno a la existencia de antinomias que no necesariamente inciden en la validez normativa.- Sobre el tema de nuestro conocimiento, este Tribunal ha extractado información de diversos autores sobre la materia, contenida en dictámenes o pronunciamientos de la Procuraduría General de la República, en donde se ha señalado que para resolver la antinomia existen diversos criterios entre los cuales deben citarse el jerárquico, el cronológico y el de especialidad, cuya aplicación tiene consecuencias jurídicas diversas.- En el caso presente no es aplicable el criterio jerárquico por cuanto la antinomia se genera entre normas de igual jerarquía en el orden legal. Conviene entonces recurrir al criterio de especialidad.- Se transcribe aquí en lo que interesa, los argumentos relacionados con el presente tema: “...UTILIZACIÓN DEL CRITERIO DE ESPECIALIDAD RESPECTO DE LA NORMATIVA CONSULTADA. En relación a la ley especial, señala DIEZ-PICAZO que: “Con el término ley especial se suele designar aquella norma que sustrae a otra parte de la materia regulada o supuesto de hecho y la dota de una regulación diferente. La noción de ley especial denota una tendencia a la concreción o singularización en la regulación de los supuestos de hecho o, dicho de manera sintética, la existencia de normas que representan una excepción con respecto a otras de alcance más general. La característica última de la ley especial consiste, pues, en que, si ésta no existiera, su supuesto de hecho quedaría automáticamente comprendido en el más amplio de la ley de alcance general”. (DIEZ-PICAZO (Luis María), La derogación de las leyes. Madrid, Editorial Civitas S.A., primera edición, 1990, pp. 344-345).- Sobre el particular, refiere el ya citado autor Luis María Diez-Picazo y en aplicación de los criterios para resolver las antinomias señala: “...De acuerdo con el criterio de especialidad, en caso de incompatibilidad entre normas, debe prevalecer –es decir, debe aplicarse prioritariamente- aquella que tenga un ámbito de regulación más restringido o, dicho de otro modo, aquella cuyo supuesto de hecho constituya una precisión o especificación en relación con el de la otra. La especies debe prevalecer sobre la genus.- De aquí, que el criterio de especialidad no sea aplicable a todo tipo de antinomias, sino tan solo a aquellas que se denominan unilaterales, es decir, que responden al esquema lógico total-parcial; la norma general no es incompatible con la especial, más la especial sí lo es con la general.- Ello implica, como ya se ha dicho, que, si la norma especial no existiera, o si desapareciera, su supuesto de hecho quedaría automáticamente incluido de forma indiferenciada en el de la norma general. Por lo demás, el criterio de especialidad, en cuanto tipo de razonamiento interpretativo-aplicativo, encuentra su fundamentación teórica en una hipótesis claramente verificable en todo ordenamiento evolucionado: el desarrollo del ordenamiento y su adecuación a las exigencias sociales que justifican la existencia de aquél requieren una progresiva diferenciación de las respuestas normativas. (Op. Cit., págs. 348-349).-

Siempre sobre el mismo tema, y concretándolo en su concepto, se transcriben algunos textos de la Enciclopedia Jurídica Básica: "...Cuando una norma (especial), contiene todos los elementos de otra (general) más otros que la especifican, existe relación de especialidad. Es, pues, una relación de género a especie, que no está sometida a discusión, por su carácter de principio genérico admitido igualmente en la teoría general del derecho. El criterio de especialidad consiste en aplicar únicamente la ley especial...". (Op. Cit. Volumen 2, Editorial Civitas S.A., Madrid, pág. 2864).- En este mismo sentido se manifiesta Guillermo Cavanellas, al indicar que "en caso de conflicto, la ley especial prevalece sobre la ley general".- (Diccionario de Derecho Usual. Tomo II, Editorial H. Eliasta S.R.L. Buenos Aires, Octava Edición, 1974, pág. 541). Siguiendo ese orden de ideas, resulta ser claro que la legislación aplicable en el caso de estudio, lo sería la ley especial bancaria puesto que la misma como se extrae del texto normativo antes transcrito, define y desarrolla el comportamiento a que se encuentran sujetos los entes bancarios cuya actividad primordial lo es la intermediación financiera, la cual se encuentra sometida en forma rigurosa y estricta como ha quedado de manifiesto en consideraciones anteriores, a la fiscalización de la Superintendencia General de Entidades Financieras.- Como puede observarse, es obvio la prevalencia de la Ley especial y como consecuencia de ello, se procedió, aún cuando se considere innecesario según criterio de este Tribunal, a la emisión de un Decreto No. 28590-H, publicado en La Gaceta No. 84 de 3 de mayo de 2000, y por ello no aplicable al caso de autos, el cual desarrolla y expone en sus consideraciones aspectos que se estiman atinados y correctos y que fundamentan adecuadamente los posteriores artículos formales del reglamento.- Igual criterio fue externado por la Contraloría General de la República al disponer que en el fundamento jurídico que proporcionan los artículos 10 y 12 de la Ley 1644 y el 129 de la Ley 7558, parece suficiente para entender ajustado a derecho el procedimiento que han utilizado los bancos regularmente. En el presente ejercicio fiscal, adicionalmente, el Decreto de cita da una reglamentación expresa.- Es así y con ánimo de uniformar criterios disímiles hasta la fecha imperante en esta materia, que el citado texto reglamentario junto con sus consideraciones expone argumentos válidos en cuanto tales, aún cuando no revestidos de la formalidad jurídica correspondiente en los períodos cuestionados, pero que este Tribunal se permite señalar en el tanto en que se trata de desarrollar los términos de las leyes bancarias.- Se destaca consecuentemente, que la Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica No. 7558 de 3 de noviembre de 1995, en su artículo 129 y la Ley Orgánica del Sistema Bancario Nacional, No. 1644 de 26 de setiembre de 1953 y sus reformas, en sus artículos 10 y 12 delimitan el alcance de los criterios de la Superintendencia General de Entidades Financieras, los cuales en aras de proteger el interés público que implica la actividad financiera, deberán ser aceptados para efectos tributarios. Es fundamental se expone, la determinación de labores de inspección y auditoría que realizan la Dirección General de Tributación y la citada Superintendencia, con el objeto de establecer la situación financiera de las entidades fiscalizadas, para determinar el nivel

verdadero de utilidades y su correspondiente obligación fiscal, por lo que en ese sentido es indispensable que se apliquen criterios uniformes tanto para los aspectos tributarios como para los aspectos financieros. Fue así que en las consideraciones contenidas en el citado reglamento, se estimó que debían emitirse normas que orienten y aseguren el cumplimiento de las leyes y delimiten el procedimiento que se seguirá en la inspección y fiscalización de las entidades financieras y en definitiva para desarrollar un marco normativo suficientemente claro en materia fiscal.- Fue así que se concretó en los tres primeros artículos del citado reglamento y acorde con el artículo 10 de la Ley Orgánica del Sistema Bancario, de repetida cita, la deducibilidad de los gastos por incobrabilidad, ocasionados por la desvalorización de activos financieros, que efectúen las entidades fiscalizadas, determinándose como corresponde y como contrapartida lógica, que las entidades financieras tiene la obligación de reportar como ingresos, los recursos que se recuperen en el cobro de los créditos, por cuanto influyen en la determinación de las utilidades y por lo tanto, deben ser declarados como tales, al rendir la declaración correspondiente.- Finalmente y en sustento del criterio que se viene desarrollando, se permite este Órgano Colegiado expresar su total aprobación de los argumentos contenidos en escrito de fecha 10 de mayo del 2000, presentado por la entidad bancaria, en el cual se contienen: artículo 56 inciso 3) de la Ley Orgánica del Sistema Bancario Nacional y la cuenta No. 138 del “Instructivo sobre Nomenclatura de Cuentas y presentación de Estados Financieros”, emitido por la SUGEF, desarrollándose en la citada normativa como en la respectiva Cuenta, que”...3) (...) Las comisiones e intereses de operaciones de préstamos y descuentos vencidas a más de ciento ochenta días, devengados y no percibidos, se contabilizarán como utilidades cuando sean percibidos...” (Los destacados son del original); y la cuenta de cita del referido instructivo, que determina: “...Los intereses, comisiones y otros productos que se generen por la cartera de créditos se contabilizan en base al método de devengado considerando el plazo de vigencia de los créditos. Sin embargo, para los créditos vencidos el método de devengado puede aplicarse máximo hasta los 180 días de mora, utilizando la tasa de interés corriente.- Luego de ese lapso, si no se han cobrado efectivamente los intereses y otros productos, debe suspenderse el reconocimiento de ingresos financieros por los mismos, contabilizar una estimación por el 100% de los productos por cobrar contabilizados hasta esa fecha y proceder a su castigo. Todos los productos que se devenguen desde el día del castigo en adelante deben contabilizarse en la cuenta de orden “816-Productos en suspenso”, al igual que los productos por cobrar que sean castigados en ese momento...”.- (Los destacados son del original).- Debe estimarse y así lo resuelve este Tribunal, que existe una diferencia fundamental entre las instituciones financieras y otro tipo de empresas con actividades lucrativas comunes, en el sentido de que éstas no están sometidas a una supervisión de un Ente Público, como lo es la Superintendencia de Entidades Financieras. Por esa razón, si las entidades fiscalizadas establecen una provisión porque el Ente Supervisor las obliga a

ello, de conformidad con la Ley según lo expuesto, dicha provisión debe ser aceptada para efectos tributarios.- Lo anterior no solo, por cuanto las citadas provisiones, se reitera, están sometidas a la verificación y control por parte del citado ente público, lo cual constata la veracidad de las mismas, sino también porque al final, si los créditos son recuperados, los dineros son reportados como ingresos, influyen en las utilidades y son declarados como tales a la Administración Tributaria para su consiguiente tratamiento impositivo.- Ahora bien, en concordancia con lo anterior, se contiene en el expediente administrativo y producto de la solicitud que este Despacho giró a la SUGEF, el CUADRO No. 1, "AUTORIZACIONES ARTÍCULO 10 de la Ley 1644 Ley Orgánica del Sistema Bancario Nacional", las provisiones debidamente autorizadas por la Entidad correspondiente para los períodos fiscales 95 y 96, relacionadas y calificadas como "Estimación para Incobrables", debiendo en consecuencia ser admitidas en las cuantificaciones ahí contenidas, siendo para el primer período de ellos, la suma de ¢ 7.690.080,00 y para el siguiente las sumas de ¢ 89.073.301,00 y ¢ 17.583.613,60 con las salvedades contempladas en los asteriscos correspondientes: "1/Corresponde al incremento respecto del monto autorizado mediante oficio SUGEF 2573-96/03 del 28/06/96.- El monto solicitado por el Banco fue de ¢ 128.059.920,00.- 2/Corresponde a variaciones respecto de las cifras autorizadas mediante oficio SUGEF 4930-96/03 del 24/12/96. Los montos solicitados por el Banco fueron los siguientes: ...Estimación para incobrables ¢ 17.313.613,60".- En las hojas de trabajo confeccionadas por las Auditorías de Origen, constan los oficios correspondientes que autorizaban las sumas procedentes por concepto de "estimación para incobrables", debiéndose liquidar y admitir en consecuencia, las cantidades debidamente autorizadas por la Superintendencia General de Entidades Financieras.- Por todo lo anterior, procede revocar este extremo del recurso, debiendo admitirse como gastos por valuación del activo en el período 95 y por concepto de gastos por incobrabilidad de la cartera, en el período 96, las sumas que correspondan y según documentación constante en el expediente respectivo...".- (SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO N° 101 de 15 horas del 11 de marzo del 2003).- Sin embargo en el caso de examen procede únicamente reconocer en carácter de incobrable, el monto de ¢60.782.816.16 por haber sido las sumas debidamente reconocidas por la Superintendencia General de Entidades Financieras, según oficios de fechas 27 de junio y 24 de diciembre de 1996, constantes en folios 112 y 113 del presente expediente administrativo, por los conceptos de "estimación para cartera de crédito" y "estimación para préstamos incobrables".- De conformidad con lo anterior, procede revocar la resolución recurrida, en cuanto a que debe admitirse como gasto deducible a los efectos del impuesto sobre la renta en el período fiscal 96, la suma de ¢60.782.816.16 en concepto de gastos por incobrabilidad de la cartera de crédito.

3. Impuesto de la Renta en el Régimen de Tributación Simplificado las Actividades Gravadas en la Fuente

[Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo]^v

Voto de mayoría

I.- OBJETO DEL RECURSO DE APELACION. Que el recurso interpuesto es para que se deje sin efecto la determinación practicada a la entidad intervenida, en cuanto rechazó los gastos asociados (costos y gastos no deducibles) a los ingresos no gravables, según estudio, correspondiente a los periodos fiscales 2005, 2004, 2003 y 2002 en las sumas de ¢332.241.886.00, ¢226.662.496.00, ¢162.314.825.00 y ¢234.901.029.00 respectivamente.- Como efecto de lo anterior, se produjo una determinación de la obligación tributaria en contra de la intervenida en las sumas ¢49.468.438,00; ¢55.998.615,00; ¢43.953.136,00 y ¢99.672.566,00 en concepto de impuesto sobre la renta en los indicados periodos, por su orden 2002, 2003, 2004 y 2005.-

II.- La resolución determinativa señala en lo que interesa: *"... 3.La auditada inicia el proceso de impugnación con una transcripción en lo que interesa del traslado de mérito y señala que su inconformidad se basa en lo siguiente: pide su revocatoria con fundamento en el artículo 145 del Código Tributario, apoyado en las consideraciones de hecho y de derecho, así con en las pruebas, que seguidamente se indican, anticipadamente, desde ya, que si no se accediere a la revocatoria del traslado impugnado subsidiariamente lo apela ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Señala la auditada que el traslado de marras, en el apartado de "Calificación Jurídica", sita las sentencias N° 31 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, dictada a las 10 horas del 4 de abril de 1988 y la N° 4-90 del 8 de enero de 1990 emitida, por la Sección Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo. Esta última confirmatoria de lo resuelto por el citado Tribunal Fiscal Administrativo. A fin de determinar si ese caso resuelto en las sentencias antes indicadas pueden ser o no invocadas como precedentes del caso de referencia. Señala la contribuyente que en la sentencia N° 31 del Tribunal Fiscal, se indicó que los ingresos percibidos por la reclamante, en tal oportunidad, son "ingresos exentos, provenientes de dividendos, valuación de inversiones y de intereses por los títulos..." Agregó que como se comprueba del caso resuelto en la citada sentencia, y confirmado en sentencia N° 4-90 del Tribunal Superior Contencioso, los hechos o situaciones que sirvieron de base a esas resoluciones, se referían a rentas exentas percibidas por un banco, mientras que en el caso en estudio las rentas percibidas por las inversiones transitorias se encuentran gravadas en el país, es decir, no se trataba de rentas exentas, como en el caso analizado. Por ello afirma que dichos fallos en este caso el N° 31 del Tribunal Fiscal Administrativo y el confirmatorio del Tribunal Superior Contencioso, no son aplicables al presente caso, porque el banco a que hace referencia esos fallos, generaba rentas exentas en el exterior para lo cual si desplegaba una acción de coordinación, planeamiento y*

gerencial para la generación de rentas gravadas y exentas. Es decir, rentas que no pagaban impuestos en Costa Rica, contrariamente a lo que ocurre con el impuesto cedular 8% o del 15% que afecta los rendimientos financieros de los títulos que se colocan en el mercado, que es sustitutivo del impuesto sobre las utilidades, que si pagó el banco en estudio. Señaló la contribuyente que en su caso en los períodos fiscales en estudio tuvo ingresos financieros por inversiones, originados en los rendimientos que le producen las inversiones efectuadas en títulos valores que se transan en el mercado de valores y en relación con los cuales, con base en el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se retuvieron por parte de las entidades o empresas emisoras, según correspondía, el 8% o el 15%, como impuestos pagados en forma única y definitiva. Agregó la intervenida que efectivamente, como lo afirma la Administración Tributaria en el traslado de cargos, de conformidad con lo establecido en los artículos 7 del mismo cuerpo normativo y el 11 de su reglamento cuando los costos y gastos o erogaciones que se efectúen, indistintamente para producir rentas gravables o exentas, se deberá deducir la proporción que corresponda a las rentas gravadas. Asimismo el artículo 9 inciso j), de la citada Ley, establece que no son deducibles de la renta bruta las erogaciones que no estén vinculadas con la obtención de rentas gravadas. Manifestó además que con apoyo en esa normativa, entonces la Administración Tributaria procedió a establecer la proporción que representaba la totalidad de los ingresos, las rentas no gravables; y el porcentaje así determinado, lo aplicó a la totalidad de los gastos deducidos, y de esa forma rechazó ingentes sumas como deducibles de la renta bruta, porque en su criterio, están asociados con la generación de rentas no gravadas. Manifestó la fiscalizada que no es cierta la aseveración que se hace de que los ingresos financieros por inversiones percibidas por ella, en virtud de la colocación hecha en el mercado bursátil, sean rentas no gravables o rentas exentas. Y ello por cuanto, de conformidad con el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y dentro del título del Impuesto a las utilidades, el impuesto cedular del 8% o del 15% que se retiene sobre los intereses pagados por títulos emitidos, es un tributo sustitutivo del impuesto sobre las utilidades. De ahí que la propia norma citada establezca que el pago será a título de único y definitivo, es decir, que no forma parte de la renta bruta, a los efectos de aplicar el citado impuesto a las utilidades. En resumen, no es cierto que esos ingresos financieros de rentas sean no gravados o exentos, ya que si están gravados con el citado impuesto cedular, que es sustitutivo del impuesto sobre las utilidades, establecido por la propia ley del Impuesto Sobre la Renta. Manifiesta la intervenida que en el párrafo final del artículo 7 de la citada ley, se establece que “Cuando los costos, gastos y erogaciones autorizadas se efectúen para producir indistintamente rentas gravadas o exentas, se deberá deducir solamente la proporción que corresponda a las rentas gravadas”, no es aplicable a su caso, por cuanto no es cierto que las rentas percibidas por dicho banco, originadas en las inversiones en títulos en el mercado bursátil, sean rentas no gravadas o exentas, ya que sí pagaron un impuesto cedular del 8% o del 15%, según el caso, que es sustitutivo del impuesto sobre las utilidades y al

calificarse legalmente como único y definitivo, sobre esa renta no se puede volver a tributar, ni está autorizado, indirecta o implícitamente, que los gastos en que pueda incurrirse en su generación, se deban rechazar. Agregó que situación diferente sería la de una renta exenta, es decir una renta generada por capitales localizados en el exterior, que en virtud del artículo 6 inciso ch), o una ganancia de capital producida en Costa Rica, que de acuerdo con el mismo numeral, inciso d), se encuentran excluidas del pago del Impuesto sobre la renta. Ahí si que debería aplicarse ese párrafo final del artículo 7 de la ley, ya que si estaría en presencia de rentas que no pagan impuesto, es decir rentas exentas, y sería justo, lógico, que los gastos en que se incurra para generarlas deban rechazarse. Señaló que en definitiva esas rentas generadas por inversiones transitorias en títulos sujetos a retención del I.S.R. del 8% o del 15% son rentas gravadas con el I.S.R., pero de una forma diferente a como se gravan las utilidades. Por eso esas rentas pagan un impuesto en la fuente pagadora. Asimismo sobre el monto bruto de los rendimientos financieros y de ahí el porcentaje más bajo del 8% o del 15% que pagan sobre la renta bruta, comparativamente respecto de la tarifa del 30% a que están afectas las utilidades. Agregó la impugnante que la Ley del I.S.R no dispone, como parece interpretar la Administración Tributaria en el traslado de cargos impugnado, que los ingresos gravados con el impuesto de retención del 8% o del 15%, establecido en el artículo 23 de la Ley del I.S.R. no deban deducir los gastos asociados para su generación, ya que tanto es impuesto sobre la renta, el impuesto sobre las utilidades, sobre las cuales se dispone una tarifa del 30% en el artículo 15 de la Ley del I.S.R., como el impuesto que grava en la fuente, como tributo único y definitivo en el artículo 23 del mismo título 1 de la citada ley, los rendimientos financieros pagados sobre títulos valores emitidos. Agregó por las mismas razones no se puede aplicar el artículo 11 del reglamento a la L.I.S.R., y transcribe en lo que le interesa, por cuanto, como se ha demostrado, no es cierto que las rentas provenientes de los ingresos por inversionistas en títulos en el mercado sean exentos, ya que se encuentran afectos a un impuesto cedular, sustitutivo del impuesto sobre las utilidades; y por ello se encuentra en el mismo título de la citada ley, del 8% o del 15%, según el caso. Y en consecuencia se trata de rentas gravadas por el I.S.R. y no de rentas exentas, como erróneamente se les califica la Administración Tributaria. Señaló la intervenida que en definitiva la Administración Tributaria ha interpretado y aplicado erróneamente lo dispuesto en los artículos 7 y 9 inciso j) de la Ley del I. S. R., así como en los artículos 11 y 12 del reglamento de esa ley, por cuanto: en el párrafo final del numeral 7 deben interpretarse armónicamente con lo dispuesto en el párrafo primero de ese mismo artículo, que estable el principio general de la deducibilidad, aplicable al impuesto de las utilidades, título 1 de la citada ley y transcribe lo que interesa al respecto. Agregando que esta norma general aplicable en materia de deducciones a la renta bruta, a condición de que los costos y gastos útiles sean necesarios y pertinentes para producir utilidades o beneficios. Nótese que no constriñe la actividad únicamente a la generación de utilidades en sentido estricto, sino que lo amplía a un concepto más

dilatado de beneficios. Agregando por su parte en lo que interesa el párrafo final del citado artículo, y señala que la norma antes indicada debe ser interpretada de manera armónica con los siguientes numerales como son el artículo 1, párrafo primero del artículo 7, y con lo establecido en el inciso j) del artículo 9 de la citada ley. Agregando que las rentas que se pagan por los emisores de títulos por los rendimientos financieros que ellos producen, y que son retenidos en la fuente por sus pagadores, como impuesto único y definitivo a cargo de sus preceptores, es decir en el presente caso a cargo del banco fiscalizado, y no implica, porque la ley no lo dispone, que los gastos que se incurren por la generación de esos ingresos gravables en la fuente, no procede respecto de ellos la deducción de los gastos necesarios para producirlos. Manifestando que actuar con una interpretación distinta, como la establecida por la Administración en el traslado de cargos impugnado, es violar el principio de la capacidad contributiva o económica del contribuyente, protegido por el artículo 18 de la Constitución Política y jurisprudencia de la Sala Constitucional, ya que se está obligando al contribuyente a pagar sobre rentas gravadas, sin permitirle la deducción de los gastos asociados a la generación de esas rentas, al aplicar normas (el inciso j) del artículo 9 y párrafo segundo del artículo 7, ambas de la ley del I.S.R., errónea, indebida e ilegalmente interpretadas por cuanto no se pueden asimilar, como lo hace la Administración en el traslado de cargos impugnados, las rentas exentas del impuesto sobre las utilidades, a las rentas gravadas con un impuesto de retención, dispuesto en el artículo 23 de la propia ley del I.S.R. Señala que el comportamiento para lo cual la Administración Tributaria no está autorizada, ya que al no permitirle al contribuyente, y en este caso al citado banco, deducir los gastos asociados a la generación de las rentas gravadas generadas con el impuesto sobre la renta, dispuesto en el artículo 23 de la Ley del I.S.R. se crea un tributo no autorizado por la Ley, con violación del principio de reserva de Ley, dispuesto en el artículo 121, inciso 13 de la Constitución, en relación con el artículo 5 del Código Tributario, originado en la modificación de las bases de cálculo o base imponible del tributo. **Certificación de Contador Público.** Agrega la fiscalizada que a mayor abundamiento a lo expresado en los alegatos jurídicos anteriores, adjunta a la presente una certificación expedida por Contador Público Autorizado, mediante la cual se demuestra lo siguiente y respecto de la cual se comenta: 1. Que la totalidad de los gastos financieros están conformados por el gasto por obligaciones con el público y por obligaciones financieras. Por su naturaleza las primeras se encuentran en un 100% asociada a la colocación de cartera de crédito. Mientras que los gastos por captaciones del público se encuentran asociadas a inversiones y cartera de crédito de la siguiente forma: inversiones 38,24%-2002, 35,22% 2003, 37,66% - 2004, 17,42%-2005, y respecto a la cartera de crédito: 61.76% 2002; 64,78% 2003; 62,34% - 2004; 82,58% - 2005, intrínseca para la actividad bancaria, como gastos deducibles para los efectos del impuesto sobre las utilidades, regulado en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Que para determinar los gastos operativos y administrativos no deducibles del impuesto sobre las utilidades de los períodos 2002 al 2005 técnicamente se tienen dos tipos de

costos: directos e indirectos. Estos relacionados con la administración de las inversiones del banco. Señala la auditada que con base en la metodología empleada, es razonable, proporcionada y ajustada al principio de capacidad económica, el porcentaje de relación de costos directos e indirectos de los gastos administrativos y operativos arrojan los resultados siguientes: costos directos asociados a inversiones (respecto de 100%: 0,55% -2002; 0,31 – 2003; 0,77% - 2004; y 0,46 – 2005); y costos indirectos asociados a inversiones (respecto de 100%: 0,30% -2002; 0,16% - 2003, 0,31% -2004; y 0,17% -2005). Los porcentajes restantes por concepto de costos directos e indirectos están asociados a inversiones comprometidas y a cartera de crédito, que son necesarios, pertinentes e inherentes a la generación de ingresos gravables. Agregó la contribuyente que, como consecuencia, de las cifras reflejadas en esa certificación de Contador Público Autorizado, cuya metodología empleada se ajusta a la realidad económica del Banco y, en particular, a los principios de razonabilidad, proporcionalidad y capacidad económica, para la determinación del gasto asociado a la generación de ingresos gravables y no gravables con el impuesto sobre las utilidades de los períodos fiscales 2002, 2003, 2004 y 2005, los gastos deducibles, que podrían hipotéticamente ser rechazados por la Administración Tributaria, como deducibles de la renta bruta, son aquellos que resultan de los señalados porcentajes asociados a las inversiones no comprometidas o vinculadas a la cartera de crédito. Manifiesta la impugnante, que anteriormente, que ese rechazo hipotéticamente podría darse si prevaleciera la tesis de considerar – afirmación con la cual no está de acuerdo y por ello combate en este escrito – que los ingresos por inversiones en títulos en el mercado, que han pagado un impuesto sobre la renta del 8%, como retención en la fuente a cargo del agente pagador emisor del título, no fuese considerado como un ingreso gravable, sino como una renta exenta. Con la prueba de contador público aportada, juntamente con el presente escrito, que ha constado y dado fe de las cifras que en ella se expresan y de la metodología empleada por el Banco, creen dar cumplimiento a lo dispuesto en la Directriz Interpretativa DGT-16-05 de esa Dirección General de Tributación, que expresa en lo que interesa. Señala, además que esta Directriz interpretativa de la DGT debe ser correctamente interpretada en armonía con lo dispuesto por el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero (CONASSIF) en el artículo 7 del Acta de la Sesión 429-2004, mediante el cual aprobó la propuesta de modificación al Plan de Cuentas para Entidades Financieras, hecha por la Superintendencia de Entidades Financieras en el oficio SUGEF 974-2004 de 15 de marzo de 2004, que rigió a partir del período fiscal 2004, la cual incorporó en el código 819.20, como Cuentas de Orden, Cuentas Analíticas, las partidas de “gastos financieros no deducibles”, “gastos operativos diversos no deducibles”, “gastos de administración”; y “otros gastos no deducibles”, y en la Sub cuenta 819.30 los “ingresos no gravables al impuesto sobre la renta”. El citado acuerdo adoptado por el CONASSIF en el considerando a) el cual transcribe en lo que interesa. Señaló la intervenida que como queda demostrado con la certificación de Contador Público Autorizado que se aporta, a tenor de lo acordado por

el CONASSIF en ocasión de la modificación al Plan de Cuentas, [...] ha utilizado procedimientos sistemáticos y racionales de distribución” para el reconocimiento de los gastos asociados directamente entre los costos incurridos en la obtención de partidas específicas de ingresos lo que implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones y sucesos, como efectivamente ha ocurrido en el caso del [...], reforma al Plan de Cuentas que participa del espíritu y finalidad de lo establecido en el transcrito acápite 3 de la Directriz Interpretativa DGT-16-05 de esa Dirección General de Tributación. Además señaló que expresamente que no debería dejarse de lado, sino que por el contrario, ha de tenerse presente que en la materia sobre la cual versa el traslado de cargos, impugnado, tiene plena aplicación y obliga a su acatamiento a la Administración Tributaria, lo dispuesto en el artículo 129 de la Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica, N° 7558 de 3 de noviembre de 1995, el cual transcribe lo correspondiente. Con base a lo antes señalado la petitoria de la fiscalizada es que con base a la certificación de Contador Público, pide revocar el traslado de cargos impugnado, referido en el punto 1 de este escrito, y en consecuencia dejarlo sin efecto y valor jurídico. Subsidiariamente si no accediere a lo solicitado, desde ya interpone recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo. 4.-Que en los procedimientos no se advierten vicios que puedan causar nulidad, y. **CONSIDERANDO: I.** Que esta Gerencia, después de analizar los documentos que forman el expediente que soporta el estudio sub examine y de apreciar además, las objeciones planteadas por la reclamante, estima oportuno resolver y declarar lo siguiente: Que esta Gerencia Tributaria, antes de resolver, considera necesario advertir a la inconforme que la alusión que hace en su escrito de que si no se accede al recurso de revocatoria del traslado impugnado subsidiariamente lo apela ante el Tribunal Fiscal Administrativo, se le señala que los mismos pueden interponerse únicamente contra las resoluciones administrativas que dicte esta Dependencia, de conformidad con lo que dispone el artículo 146 del Código Tributario, en consecuencia resulta prematura los recursos invocados por la gestionante en su escrito, por lo tanto siguiendo el correspondiente proceso administrativo, esta Gerencia considerará dicho documento como la impugnación a que hace referencia el artículo 145 del citado código. Dentro de otro orden de ideas, esta Dependencia no comparte el criterio externado por la impugnante en cuanto señala en su escrito que el caso de mérito no concuerda con los fallos que sirvieron de soporte a la determinación practicada por la Oficina Auditora en su proceso fiscalizador, ya que alegó que los fallos en cuestión se refiere a un banco que generaba rentas exentas en el exterior; pero de acuerdo con lo consignado en la sentencia N° 31 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo y el 4-90 emitido por la Sección Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo los mismos no refieren a la argumentación pretendida por la impugnante, en razón de esto se rechaza dicha alegación por no tener soporte veraz a su dicho. Asimismo, en relación a los argumentos de la impugnante en el sentido de que el fallo del Tribunal Fiscal

Administrativo N° 31 mencionada que son ingresos exentos provenientes de dividendos, valuación de inversiones y de intereses por los títulos... y a la vez señala que la sentencia N° 4-90 del Tribunal Superior Contencioso se refirió a situaciones relacionadas con rentas exentas percibidas de un banco; se le aclara a la contribuyente que para la Administración Tributaria no existe diferencia entre los conceptos de ingresos exentos, renta no sujeta y rentas exentas, ni entre los conceptos de impuesto sobre la renta e impuesto a las utilidades, ya que de acuerdo con la normativa tributaria vigente se aplican en forma indistinta los términos antes indicados, al menos en cuanto a la aplicación de las normativas objeto de estudio o aplicables al caso de mérito, puesto que debe quedar claro que al respecto de tales conceptos, nuestra legislación aplica indistintamente los términos de impuesto sobre la renta e impuesto sobre las utilidades y además que al haberse estructurado un mecanismo de impuesto en la fuente como único y definitivo, por cuanto el legislador lo dispuso así y además resulta eficiente para efectos prácticos y funcionales en cuanto a recaudación se refiere. Asimismo, el ejemplo que señala la impugnante no aplica al caso de mérito por cuanto no se está evaluando rentas generadas en el exterior ni ganancias de capital. En el mismo orden de ideas se le aclara a la contribuyente que el argumento que señala en este libelo y que se toma en función del fallo N° 31 del T.F.A., se le indica al respecto que lo indicado en dicha sentencia que “En síntesis, manifiesta la compañía recurrente, que la percepción de los ingresos exentos, provenientes de dividendos, valuación de inversiones y de intereses por los títulos exentos, provenientes de dividendos, valuación de inversiones y de intereses por los títulos exentos, no representan ningún esfuerzo, tarea o actividad, como para presumir que se genera algún tipo de gasto. Este Tribunal una vez analizados los elementos de juicio expuestos por la empresa y el documento aportado como prueba para mejor proveer, estima que no le asiste la razón a la misma, por cuanto en primer término, con el citado documento no se dilucida ni se aclara la premisa sobre la cual Tributación Directa siente, su fallo, sea, que “la recurrente no registra en cuentas separadas las operaciones correspondientes a las actividades exentas y gravadas”; como se observa la empresa auditada pretende señalar que el fallo en cuestión se refiere a ingresos exentos, omitiendo información relevante sobre los aspectos que se tomaron en cuenta para las determinaciones del caso, y tampoco mencionó que al contribuyente de mérito no le asistió la razón, por lo tanto dichos comentarios no afectan la argumentación que se presenta en el caso que está analizando en esta fase procesal. Además da una serie de explicaciones sobre el impuesto cedular en cuanto a la retención del 8% y el 15%. La fiscalizada manifestó que realizó inversiones en las cuales obtuvo rendimientos financieros de los títulos que se colocan en el mercado de valores y que le retuvieron lo correspondiente a las tasas del 8% y 15% según el caso como impuesto pagado en forma única y definitiva por lo tanto no son válidas las apreciaciones que hace la reclamante al señalar que no se puede volver a tributar sobre estos ingresos, aspecto que no ha hecho la Administración Tributario al respecto. La reclamante realiza una descripción jurídica de

la actuación de la Administración Tributaria sobre la determinación practicada para lo cual enumera en lo pertinente lo consignado en los artículos 7, 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 11 de su reglamento, normativa que sustenta lo actuado por el aquo en el sentido de que se procedió a establecer la proporción que representaba la totalidad de los ingresos, las rentas no gravables y el porcentaje determinado, lo aplicó a la totalidad de los gastos deducidos y de esta manera manifestó que le rechazó ingentes sumas como deducibles de la renta bruta, porque el criterio de la auditada, están asociados con la generación de rentas no gravadas, aspectos que no está de acuerdo. En relación a la argumentación que da la fiscalizada en cuanto a que no está de acuerdo con la proporcionalidad aplicada a los gastos rechazados, se le manifiesta que la misma busca evasivas para no cumplir con sus obligaciones tributarias, al buscar interpretaciones que no están contempladas en la normativa tributaria vigente, ya que el aquo realizó una interpretación literal y correcta, puesto que la norma no tiene mayores alcances, dada su claridad y concreción. De acuerdo a lo consignado en los artículos 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 11 de su reglamento se tiene "...que 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. Como vemos es clara la normativa lo que señala al respecto que se debe utilizar una proporción, esto significa que los gastos no deducibles se relacionan con ingresos no gravables, al cual se le debe aplicar el porcentaje o proporción del caso, o sea se toma el importe de los ingresos gravables y se divide entre el total del ingresos o rentas totales y ese porcentaje es el que se aplica a los gastos y ese porcentaje serían los gastos deducibles. Retomando lo indicado en el artículo 7 de la citada ley, en cuanto a la partida de gastos como el caso en estudio, pueden originar rentas gravadas o exentas, por lo tanto se debe deducir solo la proporción correspondiente a las rentas gravadas, aspectos que no acepta la contribuyente. De conformidad con el fallo del T.F.A.201-2005 "se estima que los gastos declarados por los contribuyentes son los necesarios para la producción de su renta y esto no es cuestionado, lo cual funciona precisamente en su beneficio, toda vez que no se duda del hecho de que los gastos reportados como deducibles responden a la necesaria relación de necesidad para producir renta gravable, tal situación o circunstancia se da por descontada en el tanto son declaraciones voluntarias de la contribuyente. El sentido en definitiva, para proceder a admitir la proporcionalidad como método correcto, se debe establecer en el hecho de que es inadmisibles la imputación de gastos, ni administrativos o generales, ni mucho menos gastos financieros o relacionados con intereses con respecto a rentas exentas del impuesto sobre la renta o sobre las utilidades, o no gravadas por el hecho de estar sujetas a un gravamen único y definitivo según así lo contiene el artículo 23 inciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta". En razón de lo expuesto, tenemos que la certificación de contador público, presentada como respaldo a sus argumentos, en nada descalifica lo actuado por la Oficina Fiscalizadora en su proceso de investigación, por cuanto dicho

documento lo que nos indica es la forma en que se imputan una serie de erogaciones como son los gastos financieros con sus componentes y los gastos operativos y unido a la relación de costos directos e indirectos de los gastos administrativos y operativos; como se observa en función del fallo antes indicado emitido por el T.F.A; la oficina fiscalizadora aplicó correctamente la normativa tributaria señalada en el traslado de cargos de referencia, al utilizar la proporcionalidad del caso en la relación que existe entre los gastos deducibles autorizados con relación a los ingresos gravables. En la misma dirección se encuentra lo contenido en sentencia del T.F.A. N° 31 del 4 de abril de 1998 que al respecto señaló con respecto a una entidad financiera lo siguiente: "... Es inadmisibles la circunstancia pretendida por la sociedad apelante, de que los ingresos gravables en ambos períodos recalificados, hayan generados gastos únicamente para esa actividad, que a simple vista son excesivos y fuera de relación con los pretendidos ingresos gravables. Así se observa, que se trata de sumas de varios millones en conceptos tales como servicios corporativos, diferencias de cambios y otros como servicios legales, gastos de representación, de viajes, sueldos, prestaciones, etc., que no guardan ninguna relación con los ingresos gravables que se refieren al menos en el período 84, únicamente a los provenientes por "servicios corporativos", alquileres de cómputo" y "alquiler de central telefónica", por lo cual se debe determinar que los gastos reportados por la empresa no pueden aplicarse únicamente a los ingresos gravables, sino a la totalidad de los obtenidos en los períodos recalificados. Bien define en este aspecto el a quo, que no se ha demostrado fehacientemente que los ingresos no gravables carezcan realmente de costos, "pues es evidente que la estructura administrativa total, contempla la planeación, coordinación, ejecución y control de funciones tendientes a lograr los ingresos no gravables aludidos". En razón de lo antes indicado el Tribunal Fiscal avaló en su totalidad los razonamientos expuestos en el fallo de mérito y el procedimiento aplicado por la auditoría fiscal para proceder a distribuir los gastos de la empresa, en la totalidad de los ingresos y no únicamente en una parte de ellos; y para complementar el fallo antes señalado el mismo fue confirmado por la Sección Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo N° 4-90 del 8 de enero de 1990. Adicionalmente se tiene que la contribuyente de mérito reportó ingresos exentos y gravables, y el alegato de la contribuyente es que los reportados como ingresos no gravables, fue debido a que los mismos están sujetos a la retención en la fuente tal como lo consigna el artículo 23 inciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, datos que fueron tomados de los balances de comprobación tal como se indicó el traslado de cargos impugnado, de esta manera se procedió a determinar los costos y gastos para producir los ingresos gravables y no gravables, de tal manera se procedió a distribuir en forma proporcional los gastos a cada ingreso, es decir los gastos deducibles con los ingresos gravables y los gastos no deducibles asociados a ingresos no gravables, y en razón de lo antes expuesto se tiene que cuando en los títulos valores sujetos a la retención en la fuente las mismas constituyen un impuesto único y definitivo y en consecuencia no admiten, para efectos tributarios rebajos por conceptos

de gastos necesarios para producirlos, como los señalados en el fallo antes indicado, lo mismo que incluir o tomar en cuenta otros gastos como son los operativos, administrativos o los llamados costos directos o indirectos; lo cual se complementa con la parte final del mencionado artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en razón de esto no se está afectando la razonabilidad y la capacidad económica de la empresa, por cuanto las determinaciones practicadas están fundamentada en las disposiciones contenida en la Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento. Además debemos de tomar en cuenta las palabras de la impugnante al referirse en los siguientes términos al señalar que “no es cierto que las rentas provenientes de los ingresos por inversionistas en títulos en el mercado sean exentos, ya que se encuentran afectos a un impuesto cedular, sustitutivo del impuesto sobre las utilidades, y por ello se encuentra en el mismo título de la citada ley”, como vemos ella misma reconoce que es un impuesto diferente al de las utilidades que este tiene como referencia a la utilidad bruta, del cual se efectúan las deducciones según corresponda a la normativa que rige la materia, esto quiere decir que son distintos los mecanismos que se utiliza para determinar el importe del impuesto, mientras que en el cedular al que se está haciendo referencia se efectúa una única deducción. Además se le indica a la contribuyente que sus manifestaciones referentes a la capacidad contributiva y al artículo 18 de nuestra Carta Magna, no son de recibo por parte de este Despacho, por cuanto la interpretación que hace es bastante sui generis, porque señala que la Administración Tributaria actúa con una interpretación distinta ya que le viola su capacidad contributiva que está protegida por el artículo 18 de la Constitución Política, lo cual este Despacho señala que sus afirmaciones no son asertivas por cuanto hay fallos tanto del Tribunal Fiscal Administrativo como de la Corte Suprema de Justicia, donde se avala, se ratifica el tipo de actuaciones realizadas, la metodología y la aplicación de la normativa tributaria del caso por parte del ente tributario, por lo tanto esta Gerencia Tributaria considera que las apreciaciones de la contribuyente son audaces e irreflexivas al señalar que le violenta su capacidad contributiva y se le viola sus garantías constitucionales, lo cual no es cierto tal como se le ha indicado en este libelo con el respaldo de la jurisprudencia mencionada en las distintas fases procesales que ha tenido este caso, en consecuencia no se le está incrementando en forma injustificada sus obligaciones tributarias con respecto al fisco. En concordancia con los planteamientos hechos por la contribuyente, se observa que más bien ella es la que no cumple con las disposiciones contenidas en el artículo 18 de nuestra Carta Magna en el sentido de que con sus interpretaciones no está observando las leyes de nuestro país, en este caso de la tributaria y no está contribuyendo para los gastos públicos, al evocar evasivas o interpretaciones antojadizas que van contra los fallos o jurisprudencia de las autoridades competentes como se han indicado en el traslado de mérito. Así mismo cuando se tiene un proceso fiscalizador como el realizado en este caso, y al encontrar las anomalías señaladas en el traslado de cargos de mérito, y al aplicar las leyes que permiten efectuar las determinaciones correspondientes al impuesto sobre la renta de los períodos de mérito,

se tiene que no se están modificando las bases del cálculo, simplemente se le están rechazando de la totalidad de los gastos la parte proporcional de los gastos que se relacionan con ingresos no gravables, en razón de esto no se están creando nuevos impuestos como muy bien lo sabe la impugnante y mucho menos violando el inciso 13 del artículo 121 de nuestra Constitución Política, ya que es bien sabido que la creación de nuevos impuestos le corresponden dentro del marco de sus funciones al Poder Legislativo. En razón de lo expuesto en el transcurso de este proceso, se le señala a la contribuyente que sus argumentaciones de que ella está cumpliendo con la normativa vigente, este Despacho Tributario disiente de sus afirmaciones, porque si realmente estuviera cumpliendo con el principio de legalidad que debe privar en las actuaciones por parte del sector público como el privado, no se hubiera emitido el traslado de cargos de mérito con las obligaciones tributarias relacionadas con el impuesto de renta, para los períodos fiscales estudiados, así las cosas tenemos que ella no se ajustó a lo dispuesto en la Directriz Interpretativa DGT-16-05 emitida por la Dirección General de Tributación. En relación a los argumentos de la contribuyente en el sentido de que la anterior directriz debe ser interpretada en forma armónica con lo dispuesto por el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero (Conassif) en el artículo 7 del Acta de la Sesión 429-2004, mediante el cual aprobó la propuesta de modificación al Plan de Cuentas para Entidades Financieras, hecha por la Superintendencia de Entidades Financieras en el oficio SUGEF 974-2004 de 15 de marzo de 2004, que rigió a partir del período fiscal N° 2004, la cual incorporó en el código 819.20, como Cuentas de Orden, Cuentas Analíticas, las partidas “gastos financieros no deducibles”, “gastos operativos diversos no deducibles”, “gastos de administración” y “otros gastos no deducibles”, y en la Subcuenta 819.30 los “ingresos no gravables al impuesto sobre la renta”, al respecto esta Gerencia Tributaria manifiesta que dichos documentos tienen valor en su ámbito bancario, pero se le señala que las justificaciones que expone son válidas y capaces de producir derechos y obligaciones en lo que corresponda, pero no en cuanto se pretenda aplicar tales documentos, en el contexto que ella se refiere. Lo anterior procede así determinarlo por cuanto estamos en presencia de materia tributaria y no bancaria, la cual tiene sus propias reglas y disposiciones legales que la regulan y por ello en doctrina se estima, que el derecho tributario goza de una autonomía absoluta con institutos propios que lo regulan y se apartan de todas las otras ramas del derecho. Así las cosas, como lo menciona la contribuyente en sus alegatos es materia privativa de la ley la creación de nuevos tributos o la eliminación de los mismos, y tenemos que de acuerdo con el tantas veces mencionado artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se tiene que la renta neta es el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles y necesarios y pertinentes para producir la utilidad o el beneficio, y las otras erogaciones expresamente autorizadas por esta ley,o sea recalcando lo antes señalado, se permite solo las deducciones expresamente autorizadas por las leyes tributarias, por lo tanto de acuerdo con la normativa antes citada, no se puede ir más allá de lo permitido, por cuanto se trata de una disposición

clara y taxativa de la ley, en donde esta Gerencia considera que es imposible aceptar una disposición especial, ya sea mediante los últimos documentos mencionados por la impugnante, por cuanto carecería de todo sustento legal, toda vez que de conformidad con el artículo 5 del Código Tributario, solo la ley puede crear, modificar o suprimir tributos, otorgar exenciones, reducciones o beneficios, en consecuencia de lo antes señalado para este Despacho se tiene que el no cumplir con las disposiciones que emana del cuerpo normativo tributario y atender las pretensiones de la reclamante en el sentido de aceptar deducciones tal como la plantea ella, se estaría violentando los principios que deben de prevalecer para todos los ciudadanos que residen en nuestro país como son los de justicia, igualdad, generalidad y equidad en la distribución de la carga tributaria, para sustentar los gastos del estado costarricense. Por todo lo analizado y expuesto, se ratifica lo actuado por la oficina a quo y se mantiene lo señalado en el traslado de cargos de marras, en el cual se determinó a favor de la Hacienda Pública las sumas de ¢49.468.438,00, ¢55.998.615,00; ¢43.953.136,00 y de ¢99.672.566,00 por concepto de aumento en el impuesto sobre la renta de los períodos fiscales Nos 2002, 2003, 2004 y 2005 de conformidad con lo consignado en los artículos 7, 8, 9 inciso j) de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 11 y 12 de su reglamento...”.- (Folios 35 a 50).

III.- La entidad bancaria recurrente, en escrito presentado en este Tribunal el dos de mayo del dos mil ocho, reitera en lo fundamental los argumentos expuestos ante la Dirección A Quo, los cuales se encuentran contenidos en el resultando tercero de la resolución determinativa anteriormente transcrita, por lo cual se estima innecesario señalarlos nuevamente. Sin embargo se expone en el libelo indicado, los criterios que sustenta la intervenida en relación básicamente al hecho de que los supuestos fácticos utilizados por las oficinas de instancia, son diferentes a los ocurridos en cuanto al caso del [...]y por ello no son aplicables al caso de estudio por cuanto en aquella oportunidad la rentas no estaban afectas al pago del impuesto sobre la renta por cuanto el hecho generador no nació a la vida jurídica, mientras que las rentas percibidas por el [...]**sí estaban afectas al pago del impuesto sobre la renta, retenido en la fuente y sobre ellas se pagó un 8% del impuesto sobre la renta con fundamento en el artículo 23, inciso c-1 dispuesto en el título I (referido al impuesto sobre la utilidades) del la propia Ley del Impuesto sobre la Renta.** (El destacado no es del original).- Señala la ignorancia grosera por parte de la Administración Tributaria, de los institutos que la Doctrina más respetable del Derecho Tributario ha desarrollado y ello al respecto de las afirmaciones contenidas en la resolución recurrida de que, “... *para la Administración Tributaria no existe diferencia entre los conceptos de ingresos exentos, renta no sujeta y rentas exentas, ni entre los conceptos de impuesto sobre la renta e impuesto a las utilidades, ya que de acuerdo con la normativa tributaria vigente se aplican en forma indistinta los términos indicados, al menos en cuanto a la aplicación de las normativas objeto de estudio o aplicables al caso de mérito, puesto*

que deben quedar claro que al respecto de tales conceptos, nuestra legislación aplica indistintamente los términos impuesto sobre la renta e impuesto sobre las utilidades y además al haberse estructurado un mecanismo de impuesto en la fuente como único y definitivo, por cuanto el legislador lo dispuso así y además resulta eficiente para los efectos prácticos y funcionales en cuanto a recaudación se refiere. Asimismo, el ejemplo que señala la impugnante no aplica al caso de mérito por cuanto no se está evaluando rentas generadas en el exterior ni ganancias de capital...”.- (Folio 71). Expone la interesada al respecto de lo anterior, lo siguiente: “...ante las anteriores afirmaciones hechas por la Administración Tributaria en la resolución apelada –y sin hacer innecesaria gala de nuestros conocimientos, que no viene al caso invocarlos- permítasenos con humildad solicitar a que ese Tribunal, por razones didácticas, como a menudo lo hace en sus fallos, se detenga en el presente caso, aunque sea de manera tangencial, a examinar aseveraciones hechas por la “Administración Tributaria”, como las transcritas; y a que coloque las cosas en su debida dimensión...”.- (Folio 72). Se extiende la contribuyente en hacer referencia sobre parte de lo citado por la auditoría y la Dirección A Quo, en cuanto al fallo de este Tribunal N° 31 del 4-4-88, confirmado mediante fallo de la Sección Segunda del Tribunal Contencioso Administrativo, N° 4-90 de 14 horas del 8 de enero de 1990, ello con el objeto de mantener sus argumentaciones en el sentido de que lo que se analizó en dichas resoluciones fueron las rentas no sujetas al impuesto sobre la renta, las mal llamadas rentas exentas, declaradas por un contribuyente como tal, que son RENTAS SOBRE LAS CUALES NO SE TRIBUTA PORQUE EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA NO NACE A LA VIDA JURIDICA. (El destacado es del original). Es por ello que se afirma por su parte y así lo reitera, que en el caso de [...] , no estamos en presencia de rentas no sujetas (mal llamadas exentas), sino de rentas gravadas en el impuesto sobre la renta por aplicación de lo preceptuado en el artículo 23 de la LISR, con una tarifa del 8%.- Expone al respecto de lo anterior: “...A su vez, esa empresa, declaró como ingresos no gravables con el ISR los siguientes: a) dividendos ganados en sus subsidiarias; b) valuación de inversiones en subsidiarias; y c) intereses sobre inversiones exentas. Los montos respectivos por ingresos no gravables con el ISR, percibidos por [...] en esos periodos –QUE SON INGRESOS NO SUJETOS AL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA-, no pueden en forma alguna –como lo hace la Administración Tributaria- equiparlos con ingresos percibidos por [...] QUE SÍ ESTÁN AFECTOS AL PAGO DEL ISR, mediante una retención en la fuente del 8%, como impuesto único y definitivo, por aplicación del artículo 23 de la LISR. Esa distinción, que para nosotros es relevante –aunque evidentemente NO para la Administración Tributaria-, nos permite sostener y reiterar la tesis de que: a) el caso invocado en el traslado de cargos, y confirmado en la resolución del a quo, no es aplicable razonablemente a [...] ; y b) que los ingresos declarados como no gravables por ese Banco en sus declaraciones con el impuesto sobre las utilidades, SÍ ESTAN GRAVADOS CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y YA PAGARON EN LA FUENTE EL TRIBUTOS RESPECTIVO, con fundamento en el artículo 23 de

la propia Ley que regula el tributo, artículo precisamente ubicado en el Título I, “Del Impuesto sobre las utilidades”, de la Ley del Impuesto sobre la Renta...”. (Folio 75).- La parte reclamante realiza un extenso análisis de la totalidad de los artículos contenidos en la Ley respectiva, con un matiz de carácter académico y con el objeto de concluir que aquellos casos elencados en el artículo 23 de repetida cita, son sujetos a un impuesto único y definitivo, significando con ello que sobre esa renta no se vuelve a tributar con el impuesto sobre las utilidades dispuesto en el título I de la ley de la materia. Textualmente refiere la intervenida: “...Aquí el tema central que, a nuestro juicio, debe dilucidar, ese Honorable Tribunal Fiscal es si los impuestos que gravan las rentas, con el pago de un tributo único y definitivo con las tarifas dispuestas en el artículo 23 de la Ley, **¿SON O NO UN IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES, que se calcula sobre una base distinta** (a saber, sobre el ingreso bruto) ? . Nótese que el artículo 23, se localiza en la Ley que regula la materia, en el capítulo IX referido a la “liquidación y el pago” del impuesto. ¿De cuál impuesto? Obviamente que se trata del impuesto sobre las utilidades (...). En definitiva las rentas percibidas por los contribuyentes, entre otras, por lo dispuesto en el artículo 23, inciso c) 1, SON RENTAS GRAVADAS con el impuesto sobre las utilidades, pero calculado sobre los ingresos brutos, como IMPUESTO UNICO Y DEFINITIVO. Y no pueden, por ello asimilarse a “rentas exentas”, es decir, a rentas respecto de las cuales se produjo el hecho generador del tributo y su pago fue dispensado. Finalmente deseamos destacar, reiterando lo ya expresado, QUE LA INTERPRETACIÓN INDEBIDA QUE LA ADMINISTRACIÓN HACE DE LO DISPUESTO EN EL PARRAFO FINAL DEL ARTICULO 7 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIOLENTA GRAVEMENTE EL ARTICULO 33 DE LA CONSTITUCION POLITICA – y así me permito afirmarlo para los efectos de sustentar, si fuere necesario, la respectiva acción ante la Sala Constitucional- POR CUANTO A LAS PERSONAS FISICAS PERCEPTORAS DE IDENTICAS RENTAS, PROVENIENTES DE EMISIONES DE TITULOS Y VALORES, DE LOS INDICADOS EN EL INCISO C) 1 DEL ARTICULO 23 DE LA LEY DEL IMPUESTO SBRE LA RENTA, A LAS PERCIBIDAS POR LAS SOCIEDADES, SI ESAS PERSONAS NO TIENEN OTROS INGRESOS GRAVABLES, NO SE LES OBLIGA A DECLARAR ESAS RENTAS, NI A PAGAR EN FORMA INDIRECTA SOBRE ELLAS, COMO SÍ OCURRE CON LAS SOCIEDADES Y CON LAS PERSONAS FISICAS CON ACTIVIDADES LUCRATIVAS PROVENIENTES DE OTROS GIROS...”.- (Folios 81 a 85).-

IV.- CRITERIO DEL TRIBUNAL.- Que abogado este Tribunal al conocimiento del recurso de apelación interpuesto, estima que la resolución recurrida en cuanto a la aplicación de la proporcionalidad a los gastos deducidos, es consecuencia del mérito de los autos y aplicación correcta de la ley que norma la materia, motivo por el cual debe confirmarse en todos sus extremos .- En el caso de autos se ha procedido por parte de las oficinas de instancia, a realizar una correcta valoración de las pruebas aportadas y de las defensas alegadas, así como una debida motivación en el texto de la resolución determinativa de la cual se recurre ante este Tribunal.- De conformidad con las

disposiciones contenidas en los artículos 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 11 de su Reglamento, los cuales regulan en forma expresa y concreta, el procedimiento a seguir en casos que como el de mérito, se está ante la presencia de contribuyentes que obtienen indistintamente como producto de sus operaciones, rentas gravadas y exentas, en cuyo caso y según se contiene en el texto de los citados numerales, se debe deducir solamente en carácter de gastos, la proporción que corresponda a las rentas gravadas, excluyéndose obviamente aquellos gastos, costos o erogaciones relacionadas con la proporción correspondiente a las rentas exentas o para los efectos de una correcta interpretación al respecto, correspondiente igualmente a las rentas gravadas en la fuente. (El subrayado es el presente texto). Es por ello que se estima conforme al estudio realizado por la Administración A Quo, que es inadmisibles que la contribuyente pretenda aplicarse gastos administrativos y menos financieros, con respecto a rentas exentas del impuesto sobre la renta o sobre las utilidades, o no gravadas, de conformidad con análisis interpretativos correspondientes a las regulaciones citadas. Es criterio reiterado de este Despacho, en el sentido de señalar la falta de relación que existe entre aquellas retenciones tributarias que se practiquen a nivel de fuente por agentes de retención en operaciones de títulos valores, según el artículo 23 inciso c) de la ley de mérito, y las rentas obtenidas independientemente por la empresa auditada, las cuales estarán sujetas a la renta ordinaria y cuyos gastos y costos, lo serán aquellos sujetos a la aplicación de la proporcionalidad relacionada en las normas indicadas supra.- Se ha expuesto claramente y en forma reiterada que sobre la renta generada por intereses sujetos a retención en la fuente, no se admite deducibilidad de gastos para la determinación del impuesto a las utilidades o el impuesto sobre la renta, toda vez que ambas figuras impositivas son independientes una de la otra como se indicó, y por ello resulta evidente que las retenciones en la fuente constituyen impuesto único y definitivo y en consecuencia no admiten para efectos tributarios, rebajas en concepto de gastos necesarios para producirlos y es por ello que se ha concluido que en casos como el de análisis, los gastos declarados por la intervenida en los periodos auditados, que se han efectuado para producir indistintamente ambas clases de rentas como ocurre generalmente en instituciones financiero bancarias, no pueden aplicarse únicamente sobre los ingresos gravables, sino a la totalidad de los ingresos obtenidos en esos periodos tal como se expuso desde los traslados de cargos practicados por las oficinas de auditoria.- Se reitera que el texto del artículo 7 de cita párrafo segundo, es claro y enfático en el sentido que en tales circunstancias, se deberá deducir solamente la proporción que corresponda a las rentas gravadas, sin que deban admitirse análisis o interpretaciones contrarias a dicha afirmación categórica y por ello no es admisible distinguir donde la ley no distingue. Este Tribunal al respecto de las anteriores argumentaciones, ha señalado en forma reiterada que según principio doctrinal que sustenta nuestro sistema tributario, coexisten sistemas cedulares de renta conjuntamente con impuestos a las utilidades, en cuyo caso ha dispuesto la Contraloría General de la República, pronunciamiento C-

168-93 de 22 de diciembre de 1993, citado en sentencia de la Sala Constitucional, que éste no es un impuesto sobre la renta, sino que constituye un impuesto diferente, único y definitivo sobre el pago del crédito y las rentas que producen los títulos valores, siendo que en lo conducente señaló la indicada Sala constitucional: *“...No obstante, las sumas pagadas o acreditadas a personas domiciliadas en el país, o los descuentos concedidos sobre pagarés y toda clase de títulos valores financieros, que constituyen rentas en sentido amplio y que podrían ser objeto del impuesto creado en el artículo primero de la ley, el legislador expresamente les dio -desde el punto de vista fiscal- un tratamiento diferente, al conceptuarlas no como objeto del impuesto sobre las utilidades, sino como objeto de un impuesto diferente, con carácter de único y definitivo y no como pago a cuenta, cuyo hecho generador lo constituye el pago o crédito de intereses o descuentos otorgados sobre pagarés, impuesto que debe ser retenido de acuerdo con los porcentajes fijados por la ley, directamente por los emisores, agentes pagadores, sociedades anónimas y otras entidades públicas o privadas que paguen o acrediten los intereses generados por los títulos emitidos...”*.- (SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA N° 5398-94 de 15.27 horas del 20 de setiembre de 1994).- En similar sentido se ha pronunciado igualmente la Sala Primera de la Corte, al determinar y en análisis del canon 7 de repetida cita, que: *“...son deducibles todos aquellos gastos y erogaciones que hayan sido necesarias y útiles para producir la renta gravable, es decir, la deducibilidad está determinada por un criterio de vinculación del gasto con la fuente gravable, esto es, que haya sido de utilidad para producir el incremento o utilidad. Visto así, la definición de la procedencia de la deducción, infiere un ejercicio intelectual de la Administración Tributaria, para establecer, cuáles de las partidas deducidas por el sujeto pasivo de la obligación, cumplen con estas exigencias. Desde esta dimensión, se puede indicar que los gastos deducibles son todos aquellos que coadyuvan a la producción de las utilidades, o bien, en términos más simples, todas aquellas erogaciones que se encuentren vinculadas con la obtención de rentas gravables. En este sentido el canon 7 de la Ley No. 7092. De este modo, los gastos incurridos para producir rentas no gravables o exentas, no podrían ser considerados como deducibles, por carecer del elemento central que les da génesis, esto es, coadyuvar en la generación del incremento económico que conforma la base de cálculo del tributo. En este sentido se erige el inciso j) del canon 9 de la LISR cuando señala que no son deducibles: “Cualquier otra erogación que no esté vinculada con la obtención de rentas gravables”. Además, conforme lo estatuye el precepto 8 de la Ley No. 7092, para que un gasto o erogación sea deducible, debe cumplir las siguientes exigencias: 1.- que sean necesarios para obtener ingresos, actuales o potenciales, que se encuentren gravados; 2.- que se haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado por la ley según sea el caso; y 3.- que los comprobantes de respaldo estén debidamente autorizados por la Administración Tributaria. En orden a lo expuesto, es evidente que la deducibilidad está condicionada a la acreditación fehaciente de la erogación, no solamente en cuanto a su relación con*

la renta gravable, sino en su aspecto cuantitativo. En cuanto al primer punto, se reitera, no podrían disminuir la base de cálculo aquellas partidas que no se puedan vincular de manera directa o indirecta con la utilidad gravable. Por tanto, siendo este marco relacional un elemento impostergable para la deducción, no podrían surtir este efecto los que se asocien a rentas exentas o en general, las no gravables...”.- (SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. N° 000391-F-2007 DE 8.40 horas de 31 de mayo del 2007).- Todo lo anterior en consideración de este Tribunal, es acorde y se complementa justamente con los artículos 7, 8 y 9 inciso j) de la ley que norma la materia, y como quedó expuesto según lo antes transcrito, en el sentido de que son deducibles todos los gastos útiles, necesarios y pertinentes para la obtención de las rentas sujetas al impuesto sobre la renta o a las utilidades, contrario a lo dispuesto en relación con aquellas rentas exentas o **gravadas en la fuente**, en donde específicamente el legislador dispuso en el texto del último artículo indicado: “Gastos no deducibles: ...J) Cualquier otra erogación que no esté vinculada con la obtención de rentas gravables”.- Se reafirma y enfatiza, que las rentas exentas del impuesto sobre las utilidades o para más claridad en el análisis que interesa, aquellas gravadas en la fuente, no tienen derecho a deducción alguna en cuanto a los posibles gastos en que se incurrió en su generación, sea de naturaleza financiera o administrativa, y actuar en contrario, sería violatorio al sistema tributario nuestro y en consecuencia resolver contra lege, violentándose flagrantemente con ello, el principio de legalidad contenido en los artículos 11 de la Constitución Política, 5 del Código Tributario y 11 de la Ley General de Administración Pública.- Obsérvese que desde el inicio de las presentes diligencias administrativas, concretamente en el traslado de cargos correspondiente, la Auditoría procedió conforme a la normativa de mérito al señalar específicamente que se procedió a determinar el total de ingresos obtenidos por [...] para los periodos auditados y su correspondiente distribución en ingresos gravables e ingresos no gravables según estudio de balances de comprobación semestrales, a fin de determinar los costos y gastos no deducibles asociados a los ingresos no gravables según estudio. Fue así que se procedió a aplicar la proporción obtenida de los ingresos no gravables con respecto al total de ingresos, para aplicar dicha proporción a los costos y gastos o erogaciones que dedujo [...] según estados financieros y declaraciones del impuesto sobre la renta presentadas en los correspondientes periodos fiscales.- Se enfatizó por parte de la Auditoría, el hecho de que lo aplicado era procedente, por cuanto todos los costos y gastos según estados financieros, se utilizaron indistintamente para producir rentas gravables y no gravables con impuesto a las utilidades y por ello tales gastos reportados por la intervenida, no pueden aplicarse únicamente a los ingresos gravables, sino, a la totalidad de los ingresos obtenidos en los periodos fiscales de estudio, puesto que es evidente que la estructura empresarial-operacional total, (técnica, profesional y administrativa) contempla la planeación, coordinación, ejecución y control, de todas las actividades y funciones empresariales, tendientes a lograr los ingresos gravables y no gravables. Caso

relevante de destacar en la presente resolución, es la cita que se contiene en el texto del indicado traslado de cargos al respecto del reconocimiento como deducibles, del 25% de las erogaciones relacionadas con los intereses y gastos financieros que se rechazan según estudio y ello por cuanto tales porcentajes de gastos financieros reconocidos, lo es con fundamento en fallos dictados al respecto por este Tribunal Fiscal.- Se señalan en cuanto a lo anterior, las hojas de trabajo N°s 9, 9ª, 29, 30, 51, 52, 75 y 76.- Todo lo anteriormente relacionado fue confirmado por la Dirección A Quo, en su sentencia determinativa. Debe señalarse enfáticamente, que la proporción de análisis de conformidad con los artículos 7 y 11 de repetida cita, lo es en relación a los parámetros correspondientes a los ingresos (gravables y totales), y nunca tal proporción debe entenderse originada en el concepto de gastos o costos, sino que más bien tal proporción resultante de lo indicado, se aplica a los gastos deducidos por la contribuyente, a los efectos de obtener el monto de los gastos y costos que procede rechazar por estar relacionados con las rentas exentas, como reiteradamente se ha señalado. Se estima por parte de este Despacho, que a los efectos de tener claro el panorama relacionado con el concepto de proporcionalidad aplicable a los contribuyentes como el de autos, con fundamento en las disposiciones contenidas en artículos 7 y 11 de repetida cita, es conveniente y necesario transcribir en lo correspondiente, lo resuelto al respecto del tema de estudio en sentencia relativamente reciente dictada por este Tribunal, con la advertencia que en la misma se contienen igualmente fallos relacionados con el tema de interés, dictados tanto por este Despacho como por Tribunales Contencioso Administrativos y Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en donde se ha expuesto con gran amplitud y fundamento lo relativo a aquellos ajustes en gastos por aplicación de la proporcionalidad: *“...CRITERIO DE ESTE TRIBUNAL.- Este Tribunal estima que la resolución recurrida en cuanto a este extremo del recurso se encuentra ajustada a derecho y al mérito de los autos por lo que procede su confirmatoria.- Debe destacarse en principio, que los argumentos fundamentales sobre el fondo del ajuste de análisis, y que sustentan la presente sentencia de naturaleza confirmatoria, fueron esbozados prácticamente en términos generales al conocerse del incidente de nulidad planteado por la institución auditada, cuyo desarrollo se produjo en el considerando II anterior.- Pese a lo señalado, este Tribunal es del criterio que es importante indicar que sobre el tema de análisis se han vertido abundantes argumentos a través de sentencias reiteradas de este Despacho, así como recientemente por parte del Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda N° 419-2006 y Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia N° 000391-F-2007, mediante las cuales se han mantenido los criterios del Tribunal Fiscal por lo cual en ambos casos de ese proceso contencioso administrativo -especial tributario-, se produjo los siguientes resultados dispositivos: “POR TANTO: Se rechazan las defensas de falta de legitimación activa y pasiva y falta de interés, comprendidas dentro de la denominación genérica de sine actione agit. Se acoge la falta de derecho, y en consecuencia, se declara improcedente esta demanda. Son ambas costas a cargo*

de la parte “actora” y “POR TANTO: Se declara sin lugar el recurso. Son sus costas a cargo de quien lo interpuso”.- .- Es fundamental y aun cuando sea reiterativo, insertar de nuevo en la presente resolución, la sentencia de este Tribunal N° 101-2003 por cuanto en ella se contiene la mayor argumentación desarrollada al respecto del presente tema de proporcionalidad, razón por la cual se estima de toda conveniencia su transcripción en lo conducente aun cuando algunas partes se contienen en el análisis de la nulidad interpuesta en las presentes diligencias administrativas: “...**IV.-** Este Tribunal, avocado al estudio del cargo relacionado con la distribución proporcional de los gastos que la empresa financiera dedujo, estima y con el objeto de aclarar, delimitar y concretar en lo posible la diversidad de aspectos que han surgido tanto por parte de la Administración Tributaria, como por parte de la recurrente, que en principio debe tenerse presente en primer lugar, los textos de los artículos 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 11 del Reglamento respectivo, por ser en dicha normativa, que se condensa y resume el proceder y el mecanismo a que debe someterse la Administración y los contribuyentes para los casos en que se dé la circunstancia de que se produzcan indistintamente rentas gravadas o exentas.- **ARTÍCULO 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 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”.- **ARTÍCULO 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 una PROPORCIÓN diferente, deberá deducir la suma que resulte de aplicar el PORCENTAJE obtenido AL REPACIONAR 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...”.- (El destacado no es del original).- En el Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal, sometido a consideración de la Asamblea Legislativa, se contiene en el Capítulo III, sobre el concepto de la Base Imponible, Artículo 76, inciso 2), elementos o conceptos idénticos a los vigentes en la actualidad, en el sentido de que proceden únicamente deducir aquellos gastos que correspondan a la proporción de los rendimientos gravados en este impuesto.- Igualmente en la Legislación Argentina existe la misma normativa, artículos 17 y 73 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, refiriendo el primero de ellos, que “...En ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no

comprendidas en este impuesto...”, y el siguiente artículo reza en lo que interesa: “...Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravables y no gravables, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva...”.- Asimismo en el Decreto Reglamentario correspondiente, se expone en el artículo 100, “Prorratio de gastos. A los efectos de la proporción de los gastos a que se refiere el primer párrafo del artículo 73 de la ley, cuando los mismos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas se entenderá que estas últimas comprenden también a los resultados exentos del gravamen...”.- Interesante es destacar que en comentarios sobre tales disposiciones, los Tratadistas Giuliani Fonrouge y S.C. Navarrine, exponen sobre el concepto de gastos sobre ganancias exentas lo siguiente: “...Fuera del segundo párrafo del artículo 17 no hay norma expresa que se refiera a ganancias exentas, pero lo hace la ley al distinguir en el artículo 73 entre ganancias gravadas y no gravadas, disponiendo que cuando los gastos afecten a unas y otras, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se efectuará en forma proporcional a cada una de ellas; solución que confirma el primer párrafo del artículo 117 reglamentario, que dispone que se entiende que las ganancias no gravadas “comprenden también a los resultados exentos de gravamen”. Debe advertirse que antiguamente cuando la norma sobre el prorratio de deudas emanaba del Decreto Reglamentario y no de la ley, como ahora, fue declarada válida desde el punto de vista constitucional, por responder a la economía general de ley 11.682 entonces vigente y a un principio natural y equitativo, pues cada categoría de beneficios debe soportar sus propias cargas. Por otra parte, un fallo mas cerca aclaró que el prorratio debía tener lugar sobre la base de las rentas brutas...”. Al pie de página se encuentra la siguiente referencia “Cám. Fed.,10/6/1949, “Banco Español del Río de la Plata”.- (Impuesto a las Ganancias, 2ª edición, páginas 167 a 173 y 525 a 529, y 687 y 688).- (el subrayado no es del original).- El término proporción significa: “Disposición adecuada entre las partes y el todo; o entre los integrantes o componentes de algo”; y a la vez el término prorrata significa: “Esta voz y las locuciones pro-rrata y a-prorrata, significa la parte, cuota o proporción que toca a uno o a cada uno en el reparto o distribución que de un todo se realiza entre varios”. (Diccionario de Derecho Usual. Guillermo Cabanellas).- Los artículos transcritos de nuestra legislación, 7 y 11 respectivamente, se encuentran ubicados dentro de la ley en el capítulo IV y V, referentes a la Determinación de la base imponible y según considera esta Sala, importa destacar que contienen los mecanismos generales mediante los cuales la Administración Tributaria procede a depurar la Renta Bruta con el objeto de obtener la Renta Neta, mediante el resultado de deducir de la primera los gastos que sean útiles, necesarios y pertinentes a la generación de rentas gravadas con el impuesto sobre la renta.- Nótese que en este primer párrafo de comentario, se destacan en forma relevante, los conceptos de “utilidad, necesidad y pertinencia” en cuanto a los gastos y otras erogaciones, pero ello no ocurre en el segundo de los

párrafos de análisis, en donde el legislador definió o demarcó una situación diferente para aquellos casos en los cuales algunos contribuyentes generen o produzcan indistintamente rentas gravadas y rentas exentas.- En interpretación literal y correcta, puesto que la norma no tiene mayores alcances, dada su claridad y concreción, los conceptos señalados de utilidad, necesidad y pertinencia, participan en la relación tributaria, en aquellos casos de determinaciones ordinarias y que a diario practica la Administración Tributaria en ejercicio de sus funciones, pero no así en aquellos casos en que el legislador nuestro quiso y quiere así mantener, en los cuales se da la circunstancia de obtenerse o generarse rentas de distinta naturaleza, en donde se estableció con toda claridad y precisión que: "...deberá deducir solamente la proporción que corresponda a las rentas gravadas..."- Sobre esta línea de conceptos, el Reglamento desarrolla un poco más claramente la intención del legislador, determinando también en términos claros y concretos, que: "...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 ..."-(El subrayado no es del original). Compete a este Tribunal, dadas sus facultades y naturaleza de contralor de la legalidad, e intérprete de las normas jurídicas de aplicación forzosa a los hechos fácticos contemplados por el legislador a considerar para efectos tributarios, precisar y definir el ámbito de aplicación correspondiente para los casos como los de análisis, que se encuentran sometidos a los términos expuestos por las disposiciones legales transcritas.- Debe establecerse un precedente claro que determine la primacía y el debido cumplimiento de los aspectos contenidos en las normas jurídicas de análisis, bajo el principio primario de sujeción a la ley y de literalidad, como principios irrestrictos de interpretación de las normas y que con fundamento en los mismos, los intérpretes del derecho se encuentran inhibidos para desaplicar el contenido de las disposiciones legales o de aplicarlas con un sentido distinto a los en ellas contenidos. En reiteradas ocasiones este Tribunal ha resuelto aspectos relacionados con este principio, cuando se ha pretendido por parte de algunos contribuyentes la aplicación de la realidad económica, resolviéndose en lo que interesa: "...Se estima además, por parte de este Tribunal, que ha quedado demostrado en autos, en forma indubitable y categórica, que el ajuste de mérito tiene su fundamento jurídico en disposiciones legales y reglamentarias de aplicación obligatoria para los órganos administrativos y por ende para este Tribunal Fiscal, el cual por su naturaleza de contralor de la legalidad, se encuentra inhibido para los efectos de desaplicar las disposiciones normativas que regulan la materia. Estima esta Sala que en el subexámene no es aplicable la interpretación de la realidad económica como lo pretende el interesado, en vista de que tal método de interpretación es eso, un método de interpretación utilizado por los intérpretes del derecho cuando las disposiciones normativas aplicables a los casos de mérito, no se encuentran claramente expuestos por el legislador, y ello amerita la aplicación de un método interpretativo para desentrañar la realidad subyacente y detectar así los verdaderos hechos

generadores de la obligación tributaria...pero no es de aplicación en los casos en que la ley claramente establezca su hipótesis y disposición; o sea que no es posible aplicando dicho principio, suplir los términos claros establecidos en la ley. La situación planteada por el promoverte más bien indujo al Tribunal a confirmar el criterio expuesto por la Dirección a quo, ya que apartarse del mismo sería violatorio del principio primario de sujeción a la ley, puesto que las disposiciones que se aplican en sub-exámene, no requieren interpretación alguna, toda vez que su redacción y los aspectos materiales en ellas contenidos, se encuentran clara y expresamente expuestos de acuerdo con el principio de literalidad legal. En relación con el principio aludido, la doctrina nos dice: "No cabe apartarse del principio primario de sujeción de los jueces a la ley ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por éste, pues de hacerlo así olvidaría que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación, la norma debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas en aquella", (La pena de clausura tributaria. Carlos Enrique Edgar, Edt. Astrea Buenos Aires, pág. 13)...".- (SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO, No. 321/97).- Sobre la línea de pensamiento antes expuesta, y en consideración a los términos de "proporción", "porcentaje" y "prorrrateo" que se utilizan según lo expuesto, y para los efectos de deducción de los gastos que correspondan, este Tribunal determina y así lo establece, que el concepto de "proporcionalidad", de que se viene conociendo, siempre debe aplicarse en estas circunstancias y relacionando, como así lo establecen ambas normativas, analizadas en su conjunto, el concepto de rentas gravadas con el concepto de rentas totales. Entiende este Tribunal, que lo correspondiente a la proporción que se relacione con las rentas exentas, será por exclusión y conforme al resultado de la operación que así se practique, entre ambas rentas, sea las gravadas con las rentas totales de la contribuyente, siendo esta última la unidad de la ecuación y de la cual se derivan las otras.- La alternativa que se produce en tales situaciones y según se ha venido analizando, lo sería únicamente en consideración a posibles errores que se cometieren en cuanto a la utilización de los parámetros, variables, componentes o factores que se hayan utilizado para determinar una proporción que se estime incorrecta o equívoca.- Se reitera aquí el texto que interesa: "...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...".- Sea, que debe revertirse la prueba pero únicamente a efecto de demostrar que las rentas o ingresos totales o las rentas o ingresos gravables verdaderos, según criterio del contribuyente, no fueron los considerados por la Administración Tributaria, sino otros diferentes que por efecto matemático proporcional, daría como resultados sumas o cantidades igualmente diferentes, que al imputársele a los gastos que deben admitirse, éstos serían mayores o menores según corresponda.- No es procedente ni correcto en los casos como el de estudio, utilizar los conceptos de necesidad o razonabilidad de los

gastos que se pretenda imputar o relacionar con las distintas clases de renta, puesto que con ello estaríamos distorsionando la intención del legislador, y desplazando o marginando así la proporcionalidad que dejó establecida, para utilizar argumentos o conceptos improcedentes.- Se debe ser categórico en este aspecto, en el sentido de que bajo ningún concepto cabe o debe admitirse pruebas tendientes a demostrar aspectos que no han sido cuestionados ni podrían serlo por parte de las Autoridades Tributarias y es por ello que desde ya, debe rechazarse las solicitudes que en ese sentido ha ofrecido la inconforme al pretender que tratándose de los gastos administrativos asociados a la administración de la cartera de inversiones, se ha alegado que no existe motivo alguno para rechazar proporcionalmente -aplicando una regla de tres-, dichos gastos, habida cuenta de que los registros contables permitieron a un C.P.A., determinar sobre los gastos reales imputables a ese rubro.- Es así que se ha ofrecido como prueba pericial las certificaciones aportadas en autos de Contador Público Autorizado y además se ha solicitado a este Tribunal el nombramiento de perito, Ingeniero Industrial u otro profesional idóneo, para que dictamine sobre este punto, que como se reitera, las mismas se rechazan de plano por estimarse que carecen de interés y ser en consecuencia ineficaces, inútiles e inconducentes para la resolución del ajuste de mérito.- En Informe No. FOE-IP-01/2001, efectuado por la Contraloría General de la República, sobre la Ley No. 722 “Sujeción de Instituciones Estatales al pago del Impuesto sobre la Renta”, remitido al señor Ministro de Hacienda, [...] G., el 23 de enero del 2001, con copia al [...] , Director General de Tributación, y en lo referente a su aplicación a las Entidades Bancarias Públicas, se extraen algunas consideraciones interesantes y alusivas al tema de análisis y por tal motivo se transcriben en lo conducente: “...A propósito de estos procedimientos, en el artículo 7 de la Ley 7092 del Impuesto sobre la Renta se indica que cuando los gastos se efectúen para generar indistintamente rentas gravadas o exentas, se deberá deducir solo la proporción correspondiente a las rentas gravadas. De este artículo se puede desprender que los ingresos que están exentos -o que han sido gravados en la fuente- y que han sido rebajados de los ingresos brutos para determinar la base imponible, necesariamente tienen una contrapartida de gasto no deducible, el cual debe ser determinado de manera proporcional, de tal forma que a los ingresos gravables se les deduzcan solo los gastos que se incurrieron para generarlos...”.- (pág. 5). En defensa del criterio de proporcionalidad aplicable a los gastos, este Informe de la Contraloría señala aspectos relacionados con la retención del 8% como impuesto cedular el cual produce distorsiones e inequidad de origen tributario en sentido favorable a las entidades que se dedican a la intermediación financiera, y a tales efectos señala que si el sistema de tributación fuera neutral, el impuesto del 8% a la renta bruta de títulos valores, debería ser equivalente a un impuesto de 30% sobre las utilidades en dichas colocaciones. Es así que una empresa con pérdidas pague impuesto sobre la renta, e incluso que pague mas que una empresa con utilidades positivas, exponiéndose en ese sentido que estas distorsiones se originan de la modalidad cedular y en general de todo

régimen de excepción.- Señala textualmente el informe de comentario: "... El hecho de que un contribuyente con pérdidas pague más que uno que obtiene utilidades, se solventa parcialmente si se sigue el método de proporcionalidad en la asignación de gastos. Bajo adecuados supuestos de comparación, el contribuyente con utilidades siempre pagaría más impuestos. Es característico de un sistema cedula de Tributación que se presenten distorsiones e iniquidades de varias clases, difícilmente solventables con procedimientos prácticos. La asignación no proporcional –como la practicada por los bancos en estudio- tiende por el contrario a reducir y eventualmente a eliminar el impuesto sobre utilidades...”.- (págs. 6 y 7). En el aparte de las conclusiones del dictamen de referencia, se apunta: "...La existencia de rentas gravables y no gravables (o gravadas en forma única y definitiva en la fuente), ha generado confusión en el cálculo del imponible del impuesto a las utilidades, el cual ha resultado negativo en todos los períodos y ha hecho nugatorio el efecto fiscal de la legislación apuntada. Tal resultado se explica por la exclusión de ingresos no gravables sin una correspondiente exclusión de gastos no deducibles. La aplicación de la regla de la proporcionalidad en la asignación de gastos es el procedimiento más recomendable y razonable, con suficiente sustento jurídico en el artículo 7 de la Ley 7092 y el párrafo segundo del artículo 6 del Código Tributario. Este procedimiento, no obstante, dista de ser automático. Existe por una parte, excepciones aceptadas por la Administración Tributaria, como son las reservas de liquidez de las entidades financieras. Adicionalmente, hay ciertos gastos específicos cuyo tratamiento puede apartarse del criterio general, sea deduciéndolos o excluyéndolos totalmente según el caso...”.- Tomándose en consideración esta última referencia que apunta el dictamen de la Contraloría, en cuanto pueden existir gastos cuyo tratamiento puede apartarse del criterio general, apartándolos o excluyéndolos según sea el caso, es que debe señalarse igualmente que si bien es cierto que para la aplicación o el cálculo de la proporcionalidad no debe contarse ni estimarse la razonabilidad o necesidad de los gastos, caso contrario, para los posibles efectos de poder sustraer o apartar algunos de ellos que han sido rebajados por los contribuyentes, es lógico y procedente, relacionar en este caso los conceptos de necesidad, racionalidad y pertinencia puesto que no tendrían efecto en la producción de ninguna clase de renta, o podría pensarse en algún tipo de gasto que posteriormente es recuperable por parte de posibles clientes, como sucede en el caso de las agencias aduanales con el pago de impuestos o derechos de desalmacenaje de mercancías, o en casos similares en que se logre determinar en forma indubitable, que tales gastos deducidos no se relacionan con renta o utilidad alguna de la empresa, sea ésta gravable o exenta o no gravable. (compra de un yate – vehículos de lujo, etc.), o como se citó supra, caso de las reservas de liquidez, etc. En casos similares como se apuntó anteriormente, se dispuso por parte de las Auditorías Tributarias que: "...Dentro de los ingresos totales, los correspondientes a ingresos recuperables, no se tomaron en cuenta en el cálculo de esta proporción, debido a que estos ingresos son recuperaciones que tiene la empresa, tales como impuestos y

derechos, servicios de muelles y otros, es decir el cliente posteriormente le paga dichas erogaciones...”.- Lo anterior así se expone con el objetivo de dejar claro que no es inobjetable o automático, como se señaló, la ecuación o la fórmula matemática de la proporcionalidad, sino que para ser concordantes, la normativa del artículo 7 y 11 de la Ley y reglamento respectivamente admiten, la posibilidad de que los contribuyentes puedan demostrar una proporción o una regla de proporción diferente, pero no debe obviarse que el efecto de la proporción, sea la determinación del porcentaje para cada ingreso (totales y gravados), dependerá de parámetros o factores que se utilicen para su cálculo, siendo estos últimos los que sí podrían cuestionarse, verbigracia, que la parte contribuyente demostrara que los ingresos totales reportados por ella misma o tomados por las Auditorías como base de cálculo, se encuentran alterados en alguna medida o que en caso contrario, las rentas gravadas o exentas o gravadas en la fuente, están infladas o sobrevaluadas con lo cual los resultados afectarían de alguna manera los intereses tributarios correspondientes.- Es sobre los aspectos generales que se vienen desarrollando por parte de este Despacho, que corresponde señalar que ya han existido pronunciamientos sobre la presente temática tanto por este Tribunal, como por la Sección Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo y la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Órganos que mantuvieron en términos generales sin variación alguna, los argumentos de las Autoridades Tributarias, que en aquellos casos fueron los mismos que se consideraron en el presente expediente administrativo.- Si este Tribunal, a pesar de lo hasta aquí expuesto, requiriera prueba o desplazara el fondo del asunto a una cuestión probatoria, admitiéndose certificaciones al respecto de los gastos en relación con los ingresos, etc., o nombrando peritos que dictaminen en ese sentido, se estaría propiciando, aparte de contravenir los términos de las normas analizadas, un engorroso y antitécnico mecanismo de tener que analizar, estudiar y verificar la procedencia de los gastos relacionados con los ingresos gravables, que según la empresa inconforme son los deducidos en su declaración de la renta correspondiente, y responden a los conceptos de repetida cita de necesidad, racionalidad y pertinencia, lo cual conllevaría a un estudio de auditoría general de comprobantes, a todas luces incorrecto e improcedente.- Se estima que los gastos declarados por los contribuyentes son los necesarios para la producción de su renta y esto no es cuestionado, lo cual funciona precisamente en su beneficio, toda vez que no se duda del hecho de que los gastos reportados como deducibles responden a la necesaria relación de necesidad para producir renta gravable, tal situación o circunstancia se da por descontada en el tanto son declaraciones voluntarias de la contribuyente. El sentido en definitiva, para proceder a admitir la proporcionalidad como método correcto, se debe establecer en el hecho de que es inadmisibles la imputación de gastos, ni administrativos o generales, ni mucho menos gastos financieros o relacionados con intereses, con respecto a rentas exentas del impuesto sobre la renta o sobre las utilidades, o no gravadas por el hecho de estar sujetas a un gravamen único y definitivo según así lo contiene el artículo 23 inciso c) de la Ley de

Impuesto sobre la Renta.- Tales aspectos se encuentran contenidos en sentencia de este Tribunal, al disponerse en aquella oportunidad y en un caso similar al presente de una entidad financiera, lo siguiente: "...Es inadmisibile la circunstancia pretendida por la Sociedad apelante, de que los ingresos gravables en ambos períodos recalificados, hayan generado gastos únicamente para esa actividad, que a simple vista son excesivos y fuera de relación con los pretendidos ingresos gravables. Así se observa, que se trata de sumas de varios millones en conceptos tales como servicios corporativos, diferencias de cambios y otros como servicios legales, gastos de representación, de viajes, sueldos, prestaciones, etc., que no guardan ninguna relación con los ingresos gravables que se refieren al menos en el período 84, únicamente a los provenientes por "servicios corporativos", "alquileres de cómputo" y "alquiler de central telefónica", por lo cual se debe determinar que los gastos reportados por la empresa no pueden aplicarse únicamente a los ingresos gravables, sino a la totalidad de los obtenidos en los períodos recalificados.- Bien define en este aspecto el a quo, que no se ha demostrado fehacientemente que los ingresos no gravables carezcan realmente de costos, "pues es evidente que la estructura administrativa total, contempla la planeación, coordinación, ejecución y control de funciones tendientes a lograr los ingresos no gravables aludidos".- Este Tribunal avala en su totalidad los razonamientos expuestos en el fallo de mérito y el procedimiento aplicado por las auditorías para proceder a distribuir los gastos de la empresa, en la totalidad de los ingresos y no únicamente en una parte de ellos..."- (SALA PRIMERA, T.F.A. No. 31 de 4 de abril de 1988).- Lo anterior fue confirmado por la Sección Segunda del Tribunal Superior Contencioso Administrativo, No. 4-90 de 14 horas del 8 de enero de 1990; corriendo igual suerte al conocerse por parte de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, No. 79 de 14.35 horas del 12 de junio de 1991.- En otro asunto también similar al presente y relacionado igualmente con una entidad financiera primeramente este Tribunal Fiscal y luego la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, definieron sobre los temas relacionados con el fondo de las presentes diligencias, pronunciamientos que arrojan luz e informan al respecto, por lo cual se hace necesario transcribir en lo conducente: "...IV. De conformidad con lo antes expuesto se deriva que en nuestra legislación, aun cuando no aparezca la prohibición de no restar los gastos cuando se trate de rentas no sujetas al impuesto respectivo, es de hacer notar que tampoco existe norma expresa que corresponda a los gastos deducibles para la categoría de análisis, sea la renta a que se refiere el citado inciso 2) del artículo 5...Sea que de lo anterior no se puede determinar que en base en este artículo último citado, se pueden deducir gastos o en su caso intereses de rentas exentas o no afectas al impuesto correspondiente, pues en aplicación estricta y rigurosa de la lógica tributaria, no puede pensarse en gastos o deducciones independientemente de rentas gravables ya que con ello se iría en detrimento tanto de la doctrina como del derecho positivo tributario..."- (TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. SALA PRIMERA. No. 82 de 15 horas del 20 de junio de 1984).- Luego y en relación con el mismo asunto, la Sala Primera de la Corte

Suprema de Justicia concluyó y a pesar de haberse utilizado en aquella oportunidad pruebas de peritos y técnicos al respecto, que: “...Como se ve independientemente del valor concedido por Ad-Quem al dictamen pericial, a través de éste no se puede desvirtuar el procedimiento empleado por la Administración Tributaria, siendo ineficaz e inútil para demostrar un porcentaje menor en los gastos o costos para generar rentas exentas; según lo manifestó la propia actora en el recurso, la Administración Tributaria proporcionó los gastos no deducibles en relación con los ingresos exentos... VI.- Los gastos deducibles, pagados o causados, durante el período fiscal respectivo, deben ser necesarios para producir la renta o conservar su fuente productora (inciso 1 del artículo 8 de la Ley de Impuesto sobre la Renta No. 837 de 20 de diciembre de 1947 y sus reformas).- Cuando la Ley del Impuesto sobre la Renta regula en el inciso 1), el concepto general de gastos necesarios, y luego, en el inciso 2) contempla como partidas deducibles los “intereses pagados, o en su caso, causados, sobre cantidades adeudadas durante el año a que el impuesto se refiere e invertidas en la empresa, explotación o negocio...”, no significa que en este último caso, excluya la correlación ineluctable entre ingresos gravables y gastos deducibles. El pago de intereses por empréstitos, para ser deducibles de la renta bruta, supone la utilización o inversión del crédito concedido en la generación o producción de rentas gravables. Consecuentemente, los intereses pagados por préstamos invertidos en la generación de rentas exentas, no son deducibles. Por ello, existe una relación muy íntima entre el inciso 1) y 2) de la Ley de comentario al decir su texto que el monto de los préstamos debe invertirse en la producción de ingresos gravables, no se está estableciendo un requisito adicional a la partida contemplada en el inciso 2), únicamente apunta una característica relativa a la naturaleza propia del gasto deducible (correlación con el ingreso gravable). El reglamento a la ley del impuesto sobre la renta es muy claro en su artículo 9 al indicar: “Gastos deducibles. Las empresas que efectúen actividades lucrativas tienen derecho a deducir de su renta bruta los gastos mencionados en la ley en sus artículos 8, 10 y 12, siempre que sean necesarios para producir ingresos gravables o para conservar su fuente productora. Con el requisito indicado en el párrafo anterior, son deducibles de la renta bruta: (...), e) los intereses pagados o, en su caso causados, lo mismo que otros gastos financieros, cuando contablemente no sean capitalizables y siempre que el valor del préstamo haya sido invertido o utilizado en la producción de rentas gravables”. De esta manera queda claro que no se está ante un requisito antojadizo o extralegal establecido por la Administración Tributaria, ni por los juzgadores de instancia. Por lo expuesto, no incurrió el Tribunal en quebranto del artículo 8 incisos 1) y 2), el primero por aplicación indebida y el segundo por falta de aplicación, de la Ley del Impuesto sobre la Renta...”.- (SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. No. 225 de 20 de diciembre de 1991).- En cuanto al aspecto clave o medular, según criterio de la Sociedad recurrente, de que no existe ninguna disposición legal reglamentaria que impida la deducción de la renta bruta de los gastos necesarios para generar los intereses provenientes de títulos valores, aduciéndose en

ese sentido de que el hecho de que la retención en la fuente que se aplica a dichos intereses, sea un impuesto único y definitivo, no significa que no se puedan deducir los respectivos gastos, sino sencillamente que dichos ingresos no deben soportar ningún otro gravamen, señalando así, que tanto el impuesto sobre las utilidades como la retención en la fuente, aplicada a los intereses generados por títulos valores, son impuestos sobre la renta, y la ley reguladora de este tributo permite la deducción de los gastos necesarios para generar las rentas gravables, (folio 581), este Despacho en primer término se permite aclarar que no existe confusión alguna entre rentas exentas y rentas no sujetas, ni entre los conceptos de impuesto sobre la renta e impuesto sobre las utilidades, al menos en cuanto a la aplicación de las normativas objeto de estudio o aplicables al caso de mérito, puesto que debe quedar claro que al respecto de tales conceptos, nuestra legislación aplica indistintamente los términos de impuesto sobre la renta e impuesto sobre las utilidades y además que el haberse estructurado un mecanismo de impuesto en la fuente como único y definitivo, ello lo dispuso así el legislador nuestro y el de otros sistemas tributarios, por cuanto resulta eficiente para efectos prácticos y funcionales en cuanto a recaudación se refiere, sin que tal aspecto distorsione ni afecte los conceptos generales de los impuestos de análisis, sea aquellos que se designan como de renta o sobre utilidades.- Con lo transcrito sobre la legislación argentina, similar a la nuestra como quedó expuesto, se estima ha quedado claro ese aspecto, más de carácter doctrinario que sustancial. Además estése en ese sentido, a los fallos antes transcritos, que desarrollan ampliamente tales aspectos. (SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. N° 101-2003).- Es válido y fundamental en este aparte de la sentencia, relacionar el argumento principal utilizado tanto por el Tribunal Superior Contencioso Administrativo Sección Segunda y Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, según sentencias de cita.- En el primero de los casos, se estimó y en respuesta a los argumentos de la contribuyente relativos al tema de la demostración de gastos sobre rentas exentas y gravadas, puesto que no existe legislación que obligue a llevar cuentas separadas, pero que sin embargo se aportaron algunas pruebas al respecto, el Tribunal Superior determinó, en forma concreta, enfática y con toda claridad lo siguiente: "...Tales afirmaciones en criterio de este cuerpo colegiado, no encuentran fundamento, ya que como bien lo expuso la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo: "Si este Tribunal, a pesar de lo hasta aquí expuesto, requiriera prueba o desplazare el fondo del asunto a una cuestión probatoria, admitiéndose certificaciones al respecto de los gastos en relación con los ingresos, o nombrando peritos que dictaminen en ese sentido, se estaría propiciando, aparte de contravenir los términos de las normas analizadas, un engorroso y antitécnico mecanismo de tener que analizar, estudiar y verificar la procedencia de los gastos relacionados con los ingresos gravables, que según la empresa inconforme son los deducidos en su declaración de la renta correspondiente, y responden a los conceptos de repetida cita de necesidad, racionalidad y pertinencia, lo cual conllevaría a un estudio de auditoría general de comprobantes, a todas luces incorrecto e

improcedente". Por lo tanto, las instancias administrativas, actuaron correctamente al aplicar la proporcionalidad del artículo 11 del reglamento de la ley de impuesto sobre la renta. La demandante recurre a fórmulas matemáticas, al hecho de que no hay ley ni reglamento que les obligue a llevar cuentas separadas y reitera en esta instancia los mismos argumentos rechazados en sede administrativa, pero no aporta ningún elemento probatorio como asientos contables que permitan separar ambos rubros. En esta instancia, se adjuntó una certificación de "flujos de efectivo", que no refleja ni por asomo, lo que se argumenta y por ello, no es considerada.- Por demás, el ordinal 57 del Reglamento de la ley de impuesto sobre la renta establece: "El sistema contable del declarante debe ajustarse a los principios de contabilidad generalmente aceptados. La diferencia entre los ingresos totales y los costos y gastos totales se denomina "utilidad neta del período". Para obtener la renta imponible del período, se debe hacer una conciliación, restando de la utilidad neta del período el total de los ingresos no gravables y adicionando aquellos costos y gastos no deducibles. Tales ajustes se registrarán en cuentas de memorandum, las cuales deben contener el suficiente detalle para efectos de fiscalización". En consecuencia, el cargo realizado, merece mantenerse en los términos en que se decidió en las resoluciones combatidas...".- (FALLO CITADO DEL TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO).- Estima este Despacho que aun cuando en algunas partes de la sentencia de cita, se recurre al argumento no contenido en las normas jurídicas correspondientes, artículos 7 y 11 de la ley y reglamento respectivos, ni en ninguna otra disposición legal, de no haberse utilizado o llevado un sistema contable que permitiera determinar claramente los gastos que le correspondían a los ingresos gravables en contraposición con los productos no gravables, señalándose tales aspectos como requisitos de nuestra legislación, lo cual es incorrecto, se concluyó sin embargo, que lo procedente era aplicar la proporcionalidad según lo determinado por el Tribunal Fiscal Administrativo y no conforme a las pretensiones de la empresa.- Estima esta Sala como consecuencia de lo anterior, que lo correcto es determinar en principio, que la "proporción" que interesa, se obtiene de relacionar las rentas totales y gravadas, y es con posterioridad, obtenida la misma, que se aplicará a los gastos y costos deducidos por los contribuyentes en los porcentajes que corresponda.- Debe quedar claro que el concepto de "proporción" se deriva de la relación entre ambos ingresos o rentas, según lo disponen específicamente las normas de cita, sea las rentas gravadas con las rentas totales y obtenida la misma, se aplica a los gastos como se indicó.- Es en cuanto a los ingresos o rentas (totales y gravables o exentas) de los contribuyentes, que el legislador asumió la propuesta de pruebas y no la apertura de aquellas tendentes a demostrar específica o particularmente gastos o costos útiles, necesarios y pertinentes, lo cual es válido como se ha expuesto reiteradamente, cuando nos encontramos frente a situaciones ordinarias de "renta producto" y no ante situaciones particulares como la del caso de autos, en donde el contribuyente obtiene indistintamente rentas gravadas y exentas, con los mismos costos, gastos o erogaciones, en cuyo caso reza expresamente el artículo 7 de repetida

cita, "...se deberá deducir solamente la proporción que corresponda a las rentas gravadas..."- Como puede apreciarse, el texto de la ley aplicable, no da para mayores interpretaciones ni mayores alcances de su literalidad y si bien el artículo reglamentario aumenta e incluye una referencia al respecto de una proporción diferente, constituyéndose en la causa de la confusión existente, debe entenderse, en aplicación de un razonamiento lógico, correcto y derivado de la disposición legal que se reglamenta, que se trata de la posibilidad de que se pueda demostrar una proporción diferente en cuanto a los ingresos o rentas obtenidas, que serán como se ha expuesto repetidamente, los parámetros que relacionados entre sí, determinen la proporcionalidad que el legislador consideró a los efectos de aplicar a los gastos del contribuyente, sin hacer ningún tipo de separación si aquellos gastos eran para producir rentas de un tipo o de otro, sino que más bien se enfatizó el término "indistintamente" a los efectos de poder deducir solamente aquellos que respondan a la proporción que corresponda a las rentas gravadas.- El término "Indistintamente", debe estimarse que lo es a los efectos de que los gastos o costos o erogaciones autorizados (téngase por enfatizado este último concepto), fueran utilizados igualmente para producir ambas rentas, de lo cual debe concluirse que no debe pretender demostrarse por ningún medio de prueba, cuál parte de las facturas, documentos o registros contables que se aporten, serían para algún tipo de utilidad-renta gravada o exenta, puesto que con ello se estaría en el absurdo, pretendido en algunos ocasiones por contribuyentes de esta naturaleza, de prorratear tales comprobantes, facturas o registros contables, de conformidad verbigracia, con el número de metros cuadrados de la edificación que se destine a las inversiones generadoras de rentas exentas, o el número de empleados destinados a tales efectos, o la energía eléctrica o servicios de agua, o servicios de mantenimiento de jardines, etc., destinados específicamente a tales actividades; aspectos de singular o imposible determinación y que estarían propiciando, como lo señaló este Despacho, un engorroso, antifuncional y antitécnico mecanismo que no es el querido ni diseñado por el legislador a los efectos de estudio.- Tales pretensiones no son novedosas en los casos que como el presente, se ha pretendido deducir menos gastos que los que corresponden según normativa aplicable, utilizándose mecanismos no autorizados por el legislador, con base en dictámenes periciales, o certificaciones de contador público autorizado, y siempre los Tribunales Jurisdiccionales, en estas circunstancias, han rechazado tales pretensiones debiendo citarse al respecto las sentencias N°s 79 de 14.35 horas del 12 de junio de 1991 y 225 de 9.40 horas del 20 de diciembre de 1991 dictadas por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en las cuales se analizaron situaciones similares a las del caso de autos, en cuanto a segregación o prorrateo de gastos relacionados con personal contable del resto del personal; en cuanto pago de cargas sociales; diferenciación de las distintas transacciones hechas por la empresa de acuerdo con las actividades que se realicen en el período fiscal; en cuanto a gastos financieros que se pretendió un prorrateo con base en un factor de costo financiero

promedio que obtuvo la contribuyente en el período, etc., y siempre se llegó a conclusiones similares y cuyo texto en una de ellas se transcribe en lo conducente: “...Como se ve, independientemente del valor concedido por el Ad-Quem al dictamen pericial, a través de éste no se puede desvirtuar el procedimiento empleado por la Administración Tributaria, siendo ineficaz e inútil para demostrar un porcentaje menor en los gastos o costos para generar rentas exentas; según lo manifestó la propia actora en el recurso, la Administración Tributaria proporcionó los gastos no deducibles en relación con los ingresos exentos, concluyendo que el volumen de los primeros ascendía a un 12.78%, respecto de la totalidad de los gastos. Por lo anterior, no incurrió el Tribunal de instancia en infracción de los artículos 720 inciso 5) del Código Civil; 300 del Código de Procedimientos Civiles y 8 inciso 1) de la Ley de Impuesto sobre la Renta...”.- (SALA DE CASACION N° 225 de 9.40 horas del 20 de diciembre de 1991).- Corolario de todo lo anterior, es criterio de este Tribunal, que no se debe recurrir a este tipo de disquisiciones que no conducen a nada lógico, práctico, positivo ni admisible, además de que se contrariaría el o los textos tantas veces señalados.- En el caso de examen, la Administración A Quo, no sólo procedió conforme a derecho sino que más bien se excedió en relación con el análisis de las pruebas o documentación inconducente, aportada por la institución cuando se pretendió demostrar una proporción diferente y justamente en relación con este aspecto, la oficina de instancia se pronunció en lo conducente: (...) En oficio 1296 de 7 de diciembre del 2000, la Dirección General expuso en forma correcta este mecanismo, sin exigir en esa oportunidad la circunstancia de cuentas separadas, en los siguientes términos que se transcriben seguidamente, por contener un argumento muy particular y correcto sobre este tema: “...Por otra parte, si bien el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, admite la deducibilidad de gastos, el mismo se refiere a aquellos gastos vinculados directamente a la generación de los ingresos gravables con el impuesto sobre las utilidades. En el caso de consulta, no es posible deducir gastos relacionados con los ingresos sujetos a una retención única y definitiva, que no admite deducción de gastos. En ese sentido, la Administración ha insistido en la necesidad de que exista un nexo de causalidad entre los gastos y los ingresos, pero también debe existir una vinculación entre los referidos ingresos y gastos con el tipo de impuesto que grava dichos ingresos, como criterio para determinar la procedencia de la deducción, de manera que esos gastos únicamente serán deducibles del impuesto que grava las rentas que se generan con ellos...”.- (OFICIO CITADO).- Es razonable pensar, como se ha argumentado en algunas ocasiones, que el legislador gravó únicamente con un impuesto en la fuente de un 8% a la renta obtenida de los títulos valores o por inversiones en los mercados financieros, contrario a la tarifa de un 30% en cuanto a las otras utilidades, como tarifas compensables en alguna medida y reservándose la deducción de gastos únicamente en cuanto a rentas gravadas con el impuesto a las utilidades.- Debe concluirse entonces que a los efectos de mantener el criterio antes expuesto, debe remitirse al texto de lo anteriormente resuelto por este Despacho en sentencia antes transcrita en donde se realizó un análisis comprensivo de

las normas legales de estudio y por ello debe determinarse de una vez por todas, que la proporcionalidad cuestionada, nunca se ha aplicado por parte de este Tribunal en forma automática o a rajatabla como se ha señalado en forma reiterada; además y de suma importancia en la solución de la presente controversia, es que este Tribunal nunca ha señalado que la ley de impuesto sobre la renta cuando se trata de entidades que generan dos tipos de renta, obliga o señala que debe llevarse contabilidades separadas de los gastos relacionados con las rentas exentas y las referentes a las rentas gravadas.- Los argumentos anteriores han inducido a errores y a afirmaciones confusas tanto a los contribuyentes auditados conforme a estas disposiciones legales, a los tribunales jurisdiccionales así como a las autoridades tributarias en todos sus niveles, quienes han afirmado que: "...si no hay esta separación contable, como sucede en los bancos, se obtiene el porcentaje que significan las rentas gravadas respecto al total, y esa proporción se aplica a la totalidad de los gastos para establecer el monto de estos que pueden deducir para calcular el impuesto sobre la renta..."- (cita obtenida de la Sección de Economía del diario [...] de fecha 20 de setiembre del 2007 bajo el título "BANCOS SUFREN REVÉS EN PUGNA POR PAGO DE IMPUESTOS DE RENTA").- Debe afirmarse que tales argumentos, en cuanto no existe disposición legal que obligue a llevar contabilidades separadas, han sido mantenidos por autoridades administrativas (Contraloría General de la República y Procuraduría General de la República) y jurisdiccionales en algunos casos, que han conocido en vías recursivas o por otros efectos, el presente tema de controversia.- Se reitera tal aspecto, en el sentido de que al no existir tal requisito ni en los artículos respectivos de análisis ni en ninguna otra disposición legal, dichas afirmaciones deben quedar desechadas de plano por no existir asidero jurídico alguno, y consecuentemente no tener tales argumentos como válidos a los efectos de afirmar, que como no se llevan contabilidades separadas, debe aplicarse la proporcionalidad, y menos aún debe admitirse que tales conclusiones se derivan o se contengan de alguna manera en el texto del artículo 11 del reglamento, al tenerse ello como conclusión del hecho de que no se pueda justificar debidamente una proporción diferente, aspecto que como se ha explicado supra, dichos conceptos o vocablos, hacen referencia a otros esquemas o presupuestos.- Similar conclusión o referencia al respecto del tema de análisis, ocurre, y según criterio de este Despacho, en lo resuelto por parte de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, aun cuando la misma declara sin lugar el recurso más que todo por aspectos formales que de fondo, al determinarse que: "...La formulación de los cargos no se ajusta a la técnica debida.- En efecto, el casacionista cita las normas sustanciales que a su juicio se han visto conculcadas de manera indirecta con el proceder jurisdiccional. No obstante la referencia que hace a los elementos demostrativos que estima desatendidos es general y no identifica de manera adecuada y con la precisión debida, cuales son las probanzas y en que medida permiten acreditar que en su caso, era pertinente una proporción numérica diferente a la utilizada por la Administración y luego prohijada por el Tribunal. Nótese que critica que las pruebas no fueron analizadas, sin hacer mayor

detalle. Alude a la contabilidad de manera global y a algunas certificaciones de Contador Público Autorizado que fueron aportadas, pero no explica de manera diáfana, como esos documentos reflejan que el nivel de gastos deducibles es mayor al aplicado por el Fisco.- Así visto, sus reparos no guardan la claridad debida que es imperiosa en este tipo de vicios, lo que impide que esta Sala ingrese a examinar si esa comprobación que establece la ley como presupuesto para utilizar la proporción entre las rentas gravadas y exentas, se da o no en la especie. Tal análisis resulta imposible cuando se hace referencia de manera abstracta a las pruebas y en concreto a la contabilidad, ya que implicaría realizar un estudio exhaustivo de toda la documentación contable, ante la falta de formulación debida de los reclamos del casacionista, lo que resulta impertinente en esta instancia.- Desde este plano, la explicación clara y debida que imponen como exigencia los cánones 596 y 597 del Código Procesal Civil, exige que en este caso, al reclamarse la falta de apreciación probatoria, se indique con detalle, la forma en que esos elementos demuestran un resultado distinto al dispuesto por el Tribunal. Empero, el recurso se limita a señalar que la contabilidad y las certificaciones dichas, acreditan y permiten ese efecto, sin expresar razones que justifiquen esa afirmación. Por ende el cargo debe ser rechazado...".- (SENTENCIA DE CASACION CITADA ANTERIORMENTE). (El subrayado no es del original). En la citada sentencia dictada por la Sala de Casación, de previo a concluir en su caso, de que se trata del rechazo del recurso por la forma, según lo antes transcrito, se practica una relación de las disposiciones legales de análisis y en cuanto a los hechos de que se conoce, concluyéndose en lo que interesa, que no podrán disminuir la base de cálculo aquellas partidas que no se puedan vincular de manera directa o indirecta con la utilidad gravable y por ello no podrán surtir este efecto los gastos que se asocien a rentas exentas o en general, las no gravables. Pero destaca este Despacho, aspectos fundamentales y concretos expuestos por dicha Sala de Casación en cuanto al uso correcto que se hace de los conceptos de "proporción", "proporción cuantitativa", "proporción diferente", "relación numérica distinta", "alícuota de gastos", "fracción", etc., cuando se trata de enunciar tales conceptos que pudieren ser diferentes a lo que se pueda obtener de la comparación entre ambos tipos de renta, y no se utiliza verbigracia, términos o vocablos como "cantidades" o "sumas concretas", o "importes", que pudiesen derivarse de facturas, documentos o registros contables, en el entendido que lo que debe privar en estas circunstancias, apunta este Despacho, es justa y precisamente una "proporción" o conceptos similares, en los términos que se han desarrollado en relación a la exégesis de las disposiciones legales de análisis.- Sea que "proporción", no debe confundirse ni con "cantidad", ni con "importe", ni con "suma", etc.- Categóricamente afirma la Sala de Casación en un apartado de su sentencia, y en relación con lo antes indicado, lo siguiente: "...Desde esta perspectiva, cuando un mismo gasto haya servido para generar a la vez rentas gravables y exentas, será deducible solo en la proporción que se relacione con las gravables(...)Salvo que el contribuyente logre demostrar otra proporción cuantitativa del gasto que puede ser

asignada a las rentas gravadas, el porcentaje de deducción será la suma resultante de relacionar las rentas gravadas con las totales. Más simple, si bien la aplicación de esa vinculación referida no es automática, cuando el sujeto pasivo no logre acreditar una proporción diferente, es aquel resultado el que determina el porcentaje de deducibilidad de ese tipo de erogaciones...”.- Se pregunta este Despacho?, sería posible obtenerse una “proporción” en el correcto sentido del término, al respecto de algunas sumas concretas y gastos exactos, obtenidos de mecanismos de prueba a tales efectos como los ofrecidos en las presentes diligencias administrativas u otras de otros contribuyentes y períodos anteriores como se indicó supra? Se estima que la respuesta debe ser negativa, en el sentido de que estaríamos ante situaciones o circunstancias excluyentes entre sí al tratarse de situaciones o presupuestos distintos de casos de depuración de utilidades en concepto de “renta producto”, y de aquellas utilidades circunscritas al marco jurídico de contribuyentes que obtengan rentas de ambos tipos, sea grabadas con el impuesto sobre las utilidades y exentas de este gravamen por estar sujetas a un impuesto cedular de naturaleza único y definitivo, cuya retención se practica en la fuente.- Finalmente este Tribunal estima conveniente a efectos de sustentar los argumentos contenidos en la presente sentencia, citar el voto N° 13347-07 de la Sala Constitucional mediante el cual se declaró sin lugar un recurso de amparo interpuesto por la [...] contra la Dirección General de Tributación, por lo cual los bancos del sistema bancario deberán tributar como los demás contribuyentes de conformidad con las normas establecidas en la ley del impuesto sobre la renta y no con fundamento en una fórmula especial o metodología diseñada para tales efectos por la citada asociación bancaria.- En editorial del periódico La Nación de fecha 26 de setiembre de 2007 sobre el presente tema se señaló: “...En el 2005 la Contraloría General de la República, mediante oficio N°DFOE-IP-06/2005, del 16 de junio del 2005, (INFORME DEL ESTUDIO ESPECIAL REALIZADO EN LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACION), objetó la fórmula de la ABC y, de paso, cuestionó a los funcionarios que habían consentido en su aplicación. Entonces, el nuevo Director de Tributación anuló la resolución anterior que permitía la aplicación de la fórmula de la ABC y emitió otra en su lugar apegada a la Ley y el Reglamento.- Con base en la nueva resolución, los bancos no pueden deducir de los ingresos ordinarios los gastos asociados con la percepción de intereses exentos o gravados con tarifa especial, porque la ley, precisamente, les dio ese tratamiento especial y más favorable, a condición de no deducir los gastos respectivos, tal y como disponen expresamente los artículos 7 y 11 de la Ley y Reglamento respectivamente. La ABC llevó el caso a la Sala Constitucional para recibir un nuevo rechazo. Se estableció así el principio de derecho en el cobro de impuestos a las entidades financieras...”.- (PERIODICO DE CITA).- El subrayado no es del original, pero sin embargo se practica a los efectos de que se destaque esa importante referencia que se hace en el sentido de ser la tarifa más favorable, única y definitiva, la que se aplica, a condición de que no se deduzcan los gastos respectivos como lo señala la normativa aplicable.- De conformidad con lo antes expuesto, este Tribunal ha

llegado a la conclusión, que se extrae justamente de lo contenido en los considerandos anteriores, que incluyen jurisprudencia de este despacho, así como de los tribunales superiores y la Sala de Casación, e igualmente literatura relacionada con el tema de autores especialistas en la materia, que lo resuelto por las oficinas de instancia, en relación con el presente ajuste por distribución proporcional de gastos relacionados con ingresos gravables y no gravables, es totalmente correcto y procedente, sustentado en las disposiciones que el legislador desarrolló para este tipo de situaciones, en los artículos 7, 8, 9 inciso j) y 23 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, así como el artículo 11 del Reglamento correspondiente.- Todas las normas citadas anteriormente contienen en forma clara y detallada el marco necesario que se deben sujetar tanto la Administración Tributaria en el uso de sus facultades, como los contribuyentes que se encuentren en situaciones como las de análisis, siendo en consecuencia lo procedente confirmar la resolución recurrida en todos sus aspectos, en cuanto a este aspecto del recurso interpuesto...”.- (SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. N° 551-2007 de 10.30 horas del 20 de diciembre del 2007).- En el subexámine se practicó por parte de la Oficina de instancia el siguiente cuadro relativo a los ingresos totales, (gravables y exentos) con los consiguientes porcentajes en la forma que a continuación se transcribe: “...En razón de lo expuesto, la oficina de fiscalización practicó un detallado estudio y análisis de la actividad generadora de ingresos de la entidad financiera y determinó, según los traslados de cargos de mérito, los montos que corresponden a ingresos gravables, los cuales, para el período fiscal 1998 ascienden a las sumas de ¢378.261.382,15 gravables (89%) y ¢48.531.011,16 exentos (11%), para un total de ¢426.792.393,31 y para el período 1999, los importes de ¢453.630.646,12 gravables (94.5%) y ¢26.713.646,28 exentos (5.5%), para un total de ¢480.344.302,40. Con base en el estudio efectuado, y confirmado por la recurrente en la nota del 27 de febrero de 2001 (ver hojas de trabajo Nos. 26 y 27), la oficina a quo procedió a aplicar la relación correspondiente en la distribución proporcional de gastos relacionados con ingresos gravables y no gravables, determinando así que, de los gastos totales declarados en el período fiscal 1998, ¢319.404.446,00 (89%) corresponden a gastos deducibles y ¢39.476.954,00 (11%) pertenecen a gastos no deducibles, y para el ejercicio fiscal 1999, ¢388.535.134,05 (94.5%) corresponden a gastos deducibles y ¢22.613.155,95 (5.5%) pertenecen a gastos no deducibles (ver hojas de trabajo Nos. 5 y 24...”.- (Folio 101). Del cuadro antes transcrito, se deduce lo correcto del actuar de las oficinas de origen las cuales aplicaron los porcentajes señalados a los gastos deducidos, de lo cual se produjo y en aplicación de la normativa correspondiente, el cargo de que se conoce mediante el rechazo de aquellos gastos que no se encontraban vinculados en principio con la generación de rentas gravables.- Como puede observarse, de conformidad con la sentencia antes transcrita y dictada en un caso similar al presente, y en donde se analizaron profusamente todos aquellos argumentos expuestos por la empresa intervenida, dicho fallo debe tenerse en cuanto a su texto y en lo aplicable al subexámine, como el fundamento y motivación correspondiente a las presentes

diligencias administrativas, por tratarse como se ha apuntado, de casos similares donde se han cuestionado los mismos aspectos relativos a la aplicación de los artículos 7 y 11 indicados en forma repetida, a los efectos de discriminar proporcionalmente, la procedencia de los gastos que deben deducirse en casos como el presente y en relación únicamente con las rentas gravadas con el respectivo impuesto.- Finalmente, este Tribunal se refiere al argumento expuesto por la intervenida en cuanto a que la Compañía ... no captaba recursos para intervenir, sino que las inversiones provenían de su patrimonio, que tales apreciaciones son improcedentes, por cuanto en primer lugar ello no se encuentra demostrado fehacientemente como correspondería, sino que resulta de una simple manifestación de la recurrente, y además de que tales aspectos en nada cambiarían el panorama jurídico a la cual se llegó por parte de las oficinas de instancia, siendo que lo importante a los efectos de aplicar las disposiciones analizadas al respecto de la proporcionalidad, es únicamente el hecho de ser contribuyentes en circunstancias que generen indistintamente rentas gravadas y rentas exentas, con los mismos gastos, costos o erogaciones...”.- (SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. N° 225-2008, de 9.30 horas del 26 de junio del 2008). Como consecuencia de lo antes expuesto, se estima por parte de este Tribunal, que en el sub exámine las objeciones y argumentos señalados por la entidad recurrente [...]S.A., en contra de lo resuelto por la Administración Tributaria de San José, son improcedentes y carecen de fundamento suficiente a los efectos de revocar lo resuelto, toda vez que se refieren tales objeciones, a los criterios planteados originalmente en su escrito de impugnación y que en su oportunidad fueron debida y ampliamente desvirtuados con argumentos y razonamientos que este Tribunal comparte en su totalidad.- Como puede observarse, de acuerdo a lo expuesto y de conformidad con la sentencia anteriormente transcrita, la cual se refiere a un caso similar al de autos, por lo que se constituye en suficiente fundamentación a los efectos del caso de análisis, se tiene que las argumentaciones señaladas por la intervenida en su escrito de apelación para ante este Tribunal, no son de recibo, toda vez que han sido ampliamente rebatidas en diversas oportunidades y explicadas de conformidad con las disposiciones que regulan este tipo de actividades y además de conformidad igualmente con argumentaciones que han sido sostenidas invariablemente tanto por este Tribunal como los Tribunales Superiores y Sala de Casación, así como por criterios que se contienen en el citado texto transcrito, emanados de la Contraloría General de la República en relación al tema de autos sobre la proporcionalidad, contenido en las disposiciones reiteradamente citadas de la Ley del Impuesto sobre la Renta y su respectivo Reglamento.- Por innecesario según criterio de esta Sala, no se hace referencia alguna a los argumentos señalados por la intervenida en cuanto a las citas que se indican por parte de la auditoría de las sentencias de este Tribunal N° 31-88 confirmada por fallo de la Sección Segunda del Tribunal Contencioso Administrativo N° 4-90, primeramente por cuanto fueron dictadas hace ya varios años y luego por cuanto la misma auditoría señaló otros fallos más recientes de este Tribunal, N°s. 101-2003 y 201-2005, en donde

se mantienen los criterios actuales al respecto del tema de la proporcionalidad. Consecuencia de todo lo expuesto, se declara sin lugar el recurso de apelación interpuesto y se confirma la resolución recurrida.

4. Régimen Simplificado de Tributación y la Obligación de Emitir Facturas

[Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo]^{vi}

Voto de mayoría

UNICO: Que estando debidamente demostrado en autos que el contribuyente está inscrito bajo el Régimen de Tributación Simplificada y en virtud de que bajo aquel régimen se encontraba exento del deber formal de emitir y entregar la factura para efectos tributarios, y demostrado que el acta de hechos lo fue con fecha 11:02 horas del 1 de diciembre del 2001, la sanción impuesta por 120.600.00 de salario es improcedente por falta de tipicidad de la conducta del contribuyente como acreedor a la sanción indicada. Ha establecido este Tribunal en casos similares al presente: ...En relación con los argumentos del apelante, este Tribunal Fiscal estima que la resolución recurrida no se encuentra ajustada a derecho por cuanto no se ajusta a la normativa que regula la materia, por lo que procede a revocar el fallo venido en alzada con base en las siguientes consideraciones: En cuanto a la supuesta nulidad alegada por la interesada, debemos tener presente que en aras de resguardar los derechos del administrado, siempre en estos casos deben respetarse los principios de legalidad y del debido proceso, en la sustanciación de las presentes diligencias, razón por la cual tienen cabida los argumentos del apelante en relación con la existencia de supuestos vicios de nulidad. En ese sentido, se observa en autos que la Administración pretende sancionar a la contribuyente por no haber facturado durante los meses de enero, febrero y marzo del 2001, tiempo durante el cual se encontraba acogida bajo el Régimen de Tributación Simplificada, lo cual resulta improcedente ya que no fue sino hasta el día 13 de marzo de ese año, cuando la Administración determinó, mediante visita efectuada a la contribuyente por funcionarios tributarios, que la particular no reunía las condiciones requeridas para mantenerse bajo ese Régimen, por lo que le indica, en el acta de inspección levantada ese día, que debe reclasificarse al Régimen Tradicional a partir del 1 de abril siguiente, como en efecto hace la apelante. En consecuencia, resulta improcedente la imposición de la sanción que pretende aplicar la Administración, toda vez que la obligación de facturar no existía en el Régimen Simplificado al que se encontraba acogida la gestionante hasta que la Administración le indicó lo contrario. En este sentido, debemos recordar que la Administración toleró que la contribuyente se hubiera inscrito y operara bajo el Régimen Simplificado, por lo que, en aras de garantizar el principio de seguridad jurídica al administrado, no puede ahora válidamente pretender sancionarla por considerar que debía pertenecer a otro Régimen de Tributación, cuando no se lo indicó oportunamente, sino que, todo lo

contrario, la teoría de los actos propios la obliga a respetar el status quo conferido al particular hasta tanto no hubiera sido advertido de lo contrario. No obstante lo anterior, no existe sustento a los argumentos del apelante en el sentido de que se hace una interpretación errónea del artículo 85 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ya que, contrario a lo que indica el recurrente, el presente procedimiento administrativo es de naturaleza sancionatoria y se refiere concretamente a la infracción cometida por la no emisión y entrega de facturas o comprobantes por las ventas efectuadas por la contribuyente, y no al régimen al que debe acogerse la contribuyente, ya que si la interesada desea discutir este punto, debe hacerlo en otra vía procesal. Por otra parte, cabe destacar que las funciones de control y fiscalización no requieren de la existencia de un programa de inspección, como parece pretender el gestionante, sino que basta con la mera constatación por parte de los funcionarios tributarios cuya función es esencialmente esa: verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. En segundo término, estima este Tribunal que, a pesar de que la gestionante afirma que la Administración está mal interpretando la figura de Distribuidora que ejerce la contribuyente, no explica las razones para considerarlo así. Además, en cuanto a la fecha en que la contribuyente inició la facturación, lo relevante es que el hecho que motiva la sanción es la no emisión de facturas o comprobantes durante el tiempo en el que se acogió indebidamente al Régimen de Tributación Simplificada, a pesar de no contar con las condiciones requeridas para ello, por lo que debió recalificársele de oficio al Régimen Tradicional mediante formulario D-141 No 1411000272105. En lo que no comparte este Tribunal el proceder de la Administración, es en el efecto retroactivo de esa recalificación, desde el 1 de enero del 2001, fecha en que se determinó que no reunía los requisitos del Régimen Simplificado, obligándola a que, a partir de esta fecha debía cumplir con los requisitos del Régimen Tradicional, entre los que se encuentra la facturación. Al respecto, este Tribunal considera que ese efecto retroactivo es contrario al principio de seguridad jurídica y a la teoría de los actos propios de la Administración, toda vez que, según hemos visto, la misma Administración consintió que la contribuyente se acogiera el Régimen Simplificado sin hacer objeción alguna, y cuando lo hizo, ésta de inmediato se reclasificó conforme se lo indicara la Tributación, por lo que no es procedente que, además, la sancione a pesar de que ella actuó de conformidad con el Régimen bajo el cual estaba operando. En este sentido, se hace ver a la Administración Tributaria, que en materia de Derecho Público, el principio de legalidad, previsto en el artículo 11 de la Constitución Política, 11 de la Ley General de la Administración Pública y 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, dispone que la Administración activa, sólo puede hacer aquello que está expresamente autorizado por el bloque de legalidad, a diferencia del principio de la autonomía de la voluntad, imperante en el derecho privado, que dispone que el administrado puede hacer todo lo que no está expresamente prohibido por el ordenamiento jurídico. Concretamente, en materia tributaria, el artículo 5 citado dispone, en el inciso c): “En

cuestiones tributarias solo la ley puede: ... c) Tipificar infracciones y establecer las respectivas sanciones.” Dicha disposición recoge el principio de legalidad y tipicidad contenido en la legislación penal que establece: “Nullum crimen nulla pena sine previa ley”; sea que no es posible establecer una sanción sin que previamente la misma se encuentre tipificada por la ley como una conducta típica, antijurídica y culpable, sujeta a una sanción. En el caso de autos, si el interesado no emitió ni entregó facturas por cuanto estaba acogido a un régimen simplificado especial que lo facultaba para ello, es evidente que no ha incurrido en una conducta sujeta a sanción por el ordenamiento jurídico. Ahora bien, si la Administración Tributaria, a posteriori, ha determinado que el contribuyente no tenía derecho a acogerse a aquel status jurídico, debe dictar un acto administrativo en tal sentido, el cual desde luego tendrá efectos ex nunc, sea desde ahora, y no ex tunc, desde antes, como se pretende, pues ello vulnera el principio de tipicidad establecido en la ley y la doctrina imperante, necesarios para imponer una sanción, amén de vulnerar el principio de seguridad jurídica, como se indicó anteriormente. En consecuencia, la contribuyente no incurrió en la infracción prevista y sancionada en el artículo 85 del Código Tributario, según se demuestra mediante acta de hechos levantada al efecto por funcionarios tributarios y que goza del carácter de documento público con valor de plena prueba, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 369 y 370 del Código Procesal Civil, sin que los hechos consignados en ella hayan sido desvirtuados por el particular, por lo que se considera improcedente la sanción impuesta de una multa equivalente a un salario base. Así bien, en el caso de autos, ha quedado claramente demostrado, que la recurrente no incumplió con el deber formal de emitir facturas o comprobantes debidamente autorizados al cliente en el mismo acto de la compra-venta, por cuanto no se configura la infracción administrativa tipificada en el artículo 85 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Finalmente cabe destacar que no existió la infracción que se le atribuye a la contribuyente, establecida en aquellas disposiciones legales y reglamentarias, imponiéndose en consecuencia la revocatoria del fallo recurrido, por lo que también se revoca la sanción impuesta. En cuanto a la prueba ofrecida por el particular, tales probanzas consisten únicamente en fotocopias simples, sin autenticar, de la declaración del Impuesto de Ventas del mes de abril del 2001, que demuestra la recalificación de la contribuyente al Régimen Tradicional, en acatamiento a lo indicado por los funcionarios tributarios en el acta que consta en autos; así como copia de facturas emitidas con fecha 4 de abril, lo cual demuestra que a partir de ese momento cumplió con las condiciones de tal Régimen... (Tribunal Fiscal Administrativo. Res. No. 49-2002 de las diez horas treinta minutos del seis de febrero del dos mil dos). Con base en los hechos, derecho y jurisprudencia invocados lo procedente es revocar la resolución recurrida. Comuníquese a las Administraciones Tributarias del país.

5. Los Requisitos del Régimen de Tributación Simplificada

[Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo]^{vii}

Voto de mayoría

UNICO: Que estando debidamente demostrado en autos que el contribuyente esta inscrito bajo el Régimen de Tributación Simplificada y en virtud de que bajo aquel régimen se encontraba exento del deber formal de emitir y entregar la factura para efectos tributarios, y demostrado que el acta de hechos lo fue con fecha 15:50 horas del 20 de diciembre del 2001, la sanción impuesta por 120.600.00 de salario es improcedente por falta de tipicidad de la conducta del contribuyente como acreedor a la sanción indicada. Ha establecido este Tribunal en casos similares al presente: ...En relación con los argumentos del apelante, este Tribunal Fiscal estima que la resolución recurrida no se encuentra ajustada a derecho por cuanto no se ajusta a la normativa que regula la materia, por lo que procede a revocar el fallo venido en alzada con base en las siguientes consideraciones: En cuanto a la supuesta nulidad alegada por la interesada, debemos tener presente que en aras de resguardar los derechos del administrado, siempre en estos casos deben respetarse los principios de legalidad y del debido proceso, en la sustanciación de las presentes diligencias, razón por la cual tienen cabida los argumentos del apelante en relación con la existencia de supuestos vicios de nulidad. En ese sentido, se observa en autos que la Administración pretende sancionar a la contribuyente por no haber facturado durante los meses de enero, febrero y marzo del 2001, tiempo durante el cual se encontraba acogida bajo el Régimen de Tributación Simplificada, lo cual resulta improcedente ya que no fue sino hasta el día 13 de marzo de ese año, cuando la Administración determinó, mediante visita efectuada a la contribuyente por funcionarios tributarios, que la particular no reunía las condiciones requeridas para mantenerse bajo ese Régimen, por lo que le indica, en el acta de inspección levantada ese día, que debe reclasificarse al Régimen Tradicional a partir del 1 de abril siguiente, como en efecto hace la apelante. En consecuencia, resulta improcedente la imposición de la sanción que pretende aplicar la Administración, toda vez que la obligación de facturar no existía en el Régimen Simplificado al que se encontraba acogida la gestionante hasta que la Administración le indicó lo contrario. En este sentido, debemos recordar que la Administración toleró que la contribuyente se hubiera inscrito y operara bajo el Régimen Simplificado, por lo que, en aras de garantizar el principio de seguridad jurídica al administrado, no puede ahora válidamente pretender sancionarla por considerar que debía pertenecer a otro Régimen de Tributación, cuando no se lo indicó oportunamente, sino que, todo lo contrario, la teoría de los actos propios la obliga a respetar el status quo conferido al particular hasta tanto no hubiera sido advertido de lo contrario. No obstante lo anterior, no existe sustento a los argumentos del apelante en el sentido de que se hace una interpretación errónea del artículo 85 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ya que, contrario a lo que indica el recurrente, el presente procedimiento

administrativo es de naturaleza sancionatoria y se refiere concretamente a la infracción cometida por la no emisión y entrega de facturas o comprobantes por las ventas efectuadas por la contribuyente, y no al régimen al que debe acogerse la contribuyente, ya que si la interesada desea discutir este punto, debe hacerlo en otra vía procesal. Por otra parte, cabe destacar que las funciones de control y fiscalización no requieren de la existencia de un programa de inspección, como parece pretender el gestionante, sino que basta con la mera constatación por parte de los funcionarios tributarios cuya función es esencialmente esa: verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. En segundo término, estima este Tribunal que, a pesar de que la gestionante afirma que la Administración está mal interpretando la figura de Distribuidora que ejerce la contribuyente, no explica las razones para considerarlo así. Además, en cuanto a la fecha en que la contribuyente inició la facturación, lo relevante es que el hecho que motiva la sanción es la no emisión de facturas o comprobantes durante el tiempo en el que se acogió indebidamente al Régimen de Tributación Simplificada, a pesar de no contar con las condiciones requeridas para ello, por lo que debió recalificársele de oficio al Régimen Tradicional mediante formulario D-141 No 1411000272105. En lo que no comparte este Tribunal el proceder de la Administración, es en el efecto retroactivo de esa recalificación, desde el 1 de enero del 2001, fecha en que se determinó que no reunía los requisitos del Régimen Simplificado, obligándola a que, a partir de esta fecha debía cumplir con los requisitos del Régimen Tradicional, entre los que se encuentra la facturación. Al respecto, este Tribunal considera que ese efecto retroactivo es contrario al principio de seguridad jurídica y a la teoría de los actos propios de la Administración, toda vez que, según hemos visto, la misma Administración consintió que la contribuyente se acogiera el Régimen Simplificado sin hacer objeción alguna, y cuando lo hizo, ésta de inmediato se reclasificó conforme se lo indicara la Tributación, por lo que no es procedente que, además, la sancione a pesar de que ella actuó de conformidad con el Régimen bajo el cual estaba operando. En este sentido, se hace ver a la Administración Tributaria, que en materia de Derecho Público, el principio de legalidad, previsto en el artículo 11 de la Constitución Política, 11 de la Ley General de la Administración Pública y 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, dispone que la Administración activa, sólo puede hacer aquello que está expresamente autorizado por el bloque de legalidad, a diferencia del principio de la autonomía de la voluntad, imperante en el derecho privado, que dispone que el administrado puede hacer todo lo que no está expresamente prohibido por el ordenamiento jurídico. Concretamente, en materia tributaria, el artículo 5 citado dispone, en el inciso c): En cuestiones tributarias solo la ley puede: ... c) Tipificar infracciones y establecer las respectivas sanciones. Dicha disposición recoge el principio de legalidad y tipicidad contenido en la legislación penal que establece: Nullum crimen nulla pena sine previa ley; sea que no es posible establecer una sanción sin que previamente la misma se encuentre tipificada por la ley como una conducta típica, antijurídica y culpable, sujeta

a una sanción. En el caso de autos, si el interesado no emitió ni entregó facturas por cuanto estaba acogido a un régimen simplificado especial que lo facultaba para ello, es evidente que no ha incurrido en una conducta sujeta a sanción por el ordenamiento jurídico. Ahora bien, si la Administración Tributaria, a posteriori, ha determinado que el contribuyente no tenía derecho a acogerse a aquel status jurídico, debe dictar un acto administrativo en tal sentido, el cual desde luego tendrá efectos ex nunc, sea desde ahora, y no ex tunc, desde antes, como se pretende, pues ello vulnera el principio de tipicidad establecido en la ley y la doctrina imperante, necesarios para imponer una sanción, amén de vulnerar el principio de seguridad jurídica, como se indicó anteriormente. En consecuencia, la contribuyente no incurrió en la infracción prevista y sancionada en el artículo 85 del Código Tributario, según se demuestra mediante acta de hechos levantada al efecto por funcionarios tributarios y que goza del carácter de documento público con valor de plena prueba, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 369 y 370 del Código Procesal Civil, sin que los hechos consignados en ella hayan sido desvirtuados por el particular, por lo que se considera improcedente la sanción impuesta de una multa equivalente a un salario base. Así bien, en el caso de autos, ha quedado claramente demostrado, que la recurrente no incumplió con el deber formal de emitir facturas o comprobantes debidamente autorizados al cliente en el mismo acto de la compra-venta, por cuanto no se configura la infracción administrativa tipificada en el artículo 85 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Finalmente cabe destacar que no existió la infracción que se le atribuye a la contribuyente, establecida en aquellas disposiciones legales y reglamentarias, imponiéndose en consecuencia la revocatoria del fallo recurrido, por lo que también se revoca la sanción impuesta. En cuanto a la prueba ofrecida por el particular, tales probanzas consisten únicamente en fotocopias simples, sin autenticar, de la declaración del Impuesto de Ventas del mes de abril del 2001, que demuestra la recalificación de la contribuyente al Régimen Tradicional, en acatamiento a lo indicado por los funcionarios tributarios en el acta que consta en autos; así como copia de facturas emitidas con fecha 4 de abril, lo cual demuestra que a partir de ese momento cumplió con las condiciones de tal Régimen... (Tribunal Fiscal Administrativo. Res. No. 49-2002 de las diez horas treinta minutos del seis de febrero del dos mil dos). Finalmente con relación a lo expuesto por la Administración a quo, en casos similares al presente, de que el fundamento jurídico de la resolución recurrida lo es la Directriz DN-03-2001 de fecha 22 de enero del año 2001, Sanciones que se pueden aplicar a las personas físicas que se inscriben en el Régimen de Simplificación Tributaria, sin contar con los requisitos necesarios, estima este Tribunal que la misma es violatoria de las disposiciones constitucionales contenidas en el artículo 11, 34 y 121 inciso 13) de la Constitución Política así como 11 de la Ley General de la Administración Pública, 13 de la Ley de Jurisdicción Constitucional y 5 inciso c) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como de la doctrina imperante sustentada por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, S.C.V. 1850-90, 3171-92, 2754-93,

4596-93, 2186-94, 899-95 y 755-94 de las 12:02 del 4 de febrero de 1994, en donde se indicó: Tal como reiteradamente a resuelto esta Sala, a la Administración le está vedado suprimir por su propia acción aquellos actos que haya emitido que confiera derechos subjetivos a los particulares. Así, los derechos subjetivos constituyen un límite respecto a las potestades de revocación (o modificación) de los actos administrativos, con el fin de poder exigir mayores garantías procedimentales. La Administración al emitir un acto y con posterioridad a emanar otro contrario al primero, en menoscabo de derechos subjetivos, está desconociendo estos derechos, que a través del primer acto había concedido. La única vía que el Estado tiene para eliminar un acto suyo del ordenamiento es el proceso jurisdiccional de lesividad, pues este proceso está concebido como una garantía procesal a favor del administrado. En nuestro ordenamiento existe la posibilidad de ir contra los actos propios en la vía administrativa, en la hipótesis de nulidades absolutas, evidentes y manifiestas, previo dictamen favorable de la Procuraduría General de la República, y de conformidad con el artículo 173 de la Ley General de la Administración Pública. En consecuencia, si la Administración ha inobservado las reglas de estos procedimientos, o bien, los ha omitido del todo, como se evidencia en el presente caso que ocurrió, el principio de los actos propios determina como efecto de dicha irregularidad, la invalidez del acto. Por consiguiente, lo que procede es declarar con lugar el recurso por existir violación del principio de los actos propios y del debido proceso. De acuerdo con la jurisprudencia indicada, estima el Tribunal, que aquella Directriz viola los principios de legalidad y constitucionalidad indicados por lo que en estricta aplicación del artículo 164 inciso c)... i) del Código Tributario, este Tribunal tiene prohibición para aplicar este tipo de resoluciones, por lo que la desaplica para el caso de análisis y siendo la misma fundamento legal de la resolución recurrida la misma debe en consecuencia revocarse.

6. El Impuesto de Ventas en el Régimen de Tributación Simplificado

[Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo]^{viii}

Voto de mayoría:

I. OBJETO DEL RECURSO DE APELACIÓN: Que el recurso interpuesto es para que en sentencia se revoque la resolución recurrida que establece que la contribuyente incurrió en la infracción administrativa contemplada en el artículo 85 del Código Tributario, debido a que no se entregó a los funcionarios de la Administración Tributaria, como clientes, factura o comprobante debidamente autorizado, por la compra de un manos libres marca Nokia por un monto de ₡3.800,00, conforme a lo consignado en el Acta de Hechos levantada al efecto por los funcionarios Tributarios, razón por la que se le sanciona con una multa de un salario base, cuyo monto a la fecha de la infracción, veintiuno de diciembre de 2007, era de (₡210.600,00) doscientos diez mil seiscientos colones exactos.-

II. CRITERIO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: Que la Administración Tributaria fundamenta su resolución SCE-SA-01-VR-2774-10 en las siguientes consideraciones: *“...I. **Previo a Resolver:** Esta Gerencia advierte, que como la inconforme no define en el escrito de mérito de manera correcta la gestión que interpone y en vista de que nuestro ordenamiento jurídico-tributario lo que dispone, una vez emitido el traslado de cargos, es la impugnación prevista en el artículo 150 del Código Tributario, y para no perjudicar a la contribuyente en su pretensión, procede considerar el escrito presentado como la impugnación que establece el citado artículo. II. **Sobre la Base legal:** Que el artículo 18 del Código Tributario, establece que los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales establecidos por el presente Código o por normas especiales, a la vez conforme lo establece el artículo 9 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta 7092, los contribuyentes a que se refiere el artículo 2º de la ley, están obligados a emitir facturas o comprobantes de ingresos por cada una de sus operaciones, debidamente autorizadas por la Administración Tributaria. De igual forma el artículo 8 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas establece dicha obligación cuando señala que: En todos los casos, los contribuyentes y los declarantes están obligados a extender facturas o documentos equivalentes, debidamente autorizados por la Administración Tributaria, en las ventas de mercancías o por los servicios prestados, obligación que contundentemente también la señala el artículo 18 del Reglamento a la Ley de Impuesto General Sobre las Ventas cuando en lo que es de interés establece que: el original se entregará al comprador, estando su incumplimiento sancionado de conformidad con lo que establece el artículo 85 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, con una multa equivalente a un salario base. III.- En cuanto a los alegatos de fondo expuestos por la contribuyente, esta Gerencia Tributaria, se da a la tarea de dar respuesta a cada uno de ellos; los argumentos básicamente obedecen a que en el momento de confeccionar el acta de hechos número 5401000092266, no estaba registrada en el Régimen Tradicional, sino en el Régimen simplificado, y por lo tanto no estaba obligada a emitir facturas, amplia señalando que la fecha en la cual se realizó la reclasificación de oficio es a partir del 24 de enero de 2008, por lo que le corresponde a partir de dicha fecha; presentar las facturas, pero no antes de esa fecha de reclasificación. Al respecto, se debe indicar que los cargos formulados en el presente proceso sancionador se ajustan a derecho, pues al verificarse el día de la visita sea 21 de diciembre de 2007, que la contribuyente no cumplía con los requisitos para permanecer inscrita en el régimen de tributación simplificada, ya que contaba con una sucursal en el centro de San José, según acta de hechos Nº 5401000092266, la cual tiene carácter de plena prueba mientras no se demuestre lo contrario, conforme a los artículos 369 y 370 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria según lo establece el artículo 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, para ese momento debía encontrarse inscrita la contribuyente en el Régimen Tradicional y estaba obligada a emitir y entregar facturas por todas y cada una de las ventas que realizara en su negocio. A efecto de reforzar la*

actuación de la Administración en este caso se advierte o señala que ha sido criterio de la Dirección General de Tributación aplicar sanciones por la no emisión de facturas cuando un contribuyente está indebidamente inscrito en el Régimen Simplificado (Oficio N°DGT-1090-02 de 29 de noviembre de 2002), mismo que fue avalado en un proceso de lesividad por el Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Segundo Circuito Judicial de San José mediante sentencia N° 170-2004 de las 15:00 horas del 29 de febrero de 2004. A la vez para reforzar lo anterior esta Gerencia trae a colación lo resuelto por la Sala segunda del Tribunal Fiscal Administrativo, en la resolución N° 216-2006, del ocho de junio de dos mil seis, misma que si bien es cierto no se discute exactamente el mismo proceso si guarda plena relación con las presentes diligencias, y señala en lo conducente: "...la reclasificación de oficio deberá regir a partir del período fiscal siguiente a aquél en que quede firme la respectiva comunicación, pero lo anterior no significa que la falta no se haya cometido, ya que está debidamente comprobado en autos, que al momento de la visita de los funcionarios al negocio de la recurrente, se comprobó el incumplimiento de parte de la interesada, de los requisitos necesarios para estar inscrita en el Régimen Simplificado, sin que la contribuyente hubiera solicitado su inscripción en el Régimen Tradicional en los impuestos sobre la renta y general sobre las ventas, haciéndose acreedor a la sanción..." De esta forma, por la no emisión ni entrega de las facturas debidamente autorizadas, -obligación que se dispensa en el régimen simplificado-, la administración Tributaria podrá sancionar imponiendo una multa de conformidad con el artículo 85 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y en caso de reincidencia, podrá ordenar el cierre de negocios, según el artículo 86 del citado Código, por cuanto si no se tenían los requisitos respectivos al momento de la visita en que se realizó la compra-venta, tal y como quedó puesto en evidencia el día de la visita según lo consignado en el acta de hechos agregada a los folios 02 y 03 del expediente administrativo sancionatorio, se habría incumplido con la obligación propia de los regímenes ordinarios, pues del deber de inscripción, así como el deber de reclasificación, no deriva el nacimiento de la obligación tributaria principal de pago de impuesto, ni el nacimiento de otros deberes formales relacionados con la regulación de los impuestos de ventas y de renta, como son el deber de facturar, de emitir y de entregar facturas autorizadas por todas y cada una de las ventas efectuadas, tanto como el deber de declarar. Así las cosas, esta Administración tributaria estima que el traslado de cargos se ajusta a derecho, y al mérito de los autos, porque en el expediente administrativo consta claramente el incumplimiento al deber formal de emitir y entregar factura o comprobante debidamente autorizado, conforme a lo consignado en el acta de hechos 5401000092266 y por lo tanto, se rechaza su manifestación por considerarla improcedente. Con respecto a que para el día que se efectuó el Acta de Hechos sea el 21 de diciembre de 2007, la joven que se encontraba en el establecimiento, en la caja, no conocía el procedimiento por cuanto se encontraba en sus primeros días de prueba de trabajo y no sabía confeccionar las facturas en caso necesario. Esta Gerencia

tributaria considera que aunque lo manifestado en la impugnación hubiera sido cierto, ya que se tratan de simples manifestaciones que carecen de sustento probatorio y que no constan en el acta de hechos, no son argumentos justificables, pues no sería una situación de caso fortuito o de fuerza mayor, sino de diligencia de la contribuyente de tomar todas las medidas necesarias para que se cumplan a cabalidad con sus deberes formales, siendo también de aplicación lo dispuesto en el artículo 1048 del Código Civil que se refiere a la responsabilidad objetiva del contribuyente al señalar en lo que interesa que el que encarga a una persona del cumplimiento de uno o muchos actos, está obligado a escoger una persona apta para ejecutarlos y a vigilar la ejecución en los límites de la diligencia de un buen padre de familia; y si descuidare esos deberes, será responsable solidariamente de los perjuicios que su encargado causare a un tercero con una acción violatoria del derecho ajeno, cometida con mala intención o por negligencia en el desempeño de sus funciones, a no ser que esa acción no se hubiera podido evitar con todo y la debida diligencia en vigilar. Es por ello, que constituye un argumento que no la exime del incumplimiento que es sancionado, incluso a título de mera negligencia, según lo dispuesto en el artículo 71 del Código Tributario. Por tal razón con los argumentos de cita la recurrente no logra probar su simple dicho, por lo que cabe indicar que la Administración Tributaria no puede dejar de aplicar las disposiciones que regulan la materia que nos ocupa y hacer excepciones no admitidas por considerarlas personales, ya que dichas disposiciones constituyen el marco jurídico que regula la situación planteada en el caso en examen y son de acatamiento obligatorio de forma que verificado el incumplimiento no queda más remedio que aplicar la sanción correspondiente. Así bien, en el caso de autos, ha quedado claramente demostrado, que la impugnante incumplió con el deber formal de emitir la factura o comprobante debidamente autorizado, así como no entregarlo al cliente en el mismo acto de la compra venta, incurriendo de esta forma en la infracción administrativa tipificada en el artículo 85 del Código Tributario, sancionada con una multa equivalente a un salario base, debiendo aclararse que en el presente proceso no se está impugnando incumplimiento alguno al deber material de determinar y pagar impuestos, sino al deber formal de no emitir ni entregar facturas. Por las razones anteriormente expuestas, se rechazan por improcedentes los argumentos expuestos por la contribuyente. En cuanto a la solicitud de revocar el acto esta Gerencia le aclara a la contribuyente que rechaza tales manifestaciones por ser improcedentes por cuanto al no existir causa eximente del incumplimiento que ha quedado demostrado en autos, esta Administración no puede hacer otra cosa, que no sea aplicar la sanción que corresponde, de lo contrario se estaría contraviniendo lo dispuesto en la normativa tributaria, pues el artículo 11 de la Constitución Política y su homólogo de la Ley General de la Administración Pública, establecen el principio de legalidad, según el cual la Administración está obligada a actuar sometida al ordenamiento jurídico, por lo que al determinarse la configuración de la infracción lo procedente es la aplicación de la sanción, que de acuerdo a lo dispuesto, en el artículo 85 del Código Tributario

corresponde a una multa de un salario base. **VI.-** Que en virtud de que la contribuyente no logró desvirtuar los cargos que se le imputan, se declara sin lugar la impugnación presentada. En consecuencia, se establece que la contribuyente incurrió en la infracción tipificada en el artículo 85 del Código Tributario, al no emitirse ni entregarse al cliente la factura o comprobante de ingresos debidamente autorizado por la Administración Tributaria en el mismo acto de la compra venta de un manos libres marca Nokia, realizada el 21 de diciembre de 2007, en su negocio denominado “ [...] ” y consignada en el acta de hechos N° 5401000092266, por lo que procede imponerle una multa de un salario base, equivalente a la suma de ¢210.600,00, ya que el monto del salario base al momento de la infracción ascendía a esa suma. Se le recuerda a la contribuyente que en caso de reincidir en la omisión de emitir y/o entregar al cliente factura o comprobante autorizado en el mismo acto de la venta, o prestación del servicio, podrá ser sancionada con el cierre de su negocio de conformidad con el artículo 86 del Código Tributario...” (Folios 20 a 30).-

III. ARGUMENTOS DE LA RECURRENTE: Que mediante escrito presentado el 11 de enero de 2011, en el que interpone tanto el recurso de revocatoria como el de apelación en forma subsidiaria, la contribuyente manifiesta: “... De acuerdo con los hechos consignados en el acta N° 5401000092266, si bien se manifestó la existencia de una sucursal del negocio los funcionarios a cargo se basaron únicamente en las manifestaciones verbales del hecho, sin comprobar si la persona fiscalizada tenía un complemento del negocio, prueba que el mismo no era mas que una simple ventana, ubicada unas cuadras más hacia el centro de San José, ya que la ubicación del negocio está en un sector de un comercio caracterizado por lo problemático; además de que la misma no tuvo mas de tres meses de funcionamiento. Que con base a las manifestaciones dadas por la encargada del negocio, se procedió por parte de los funcionarios fiscalizadores a cargo, a la reclasificación de oficio del régimen de tributación al cual consideraron debía pertenecer, ya se dedujo que el mismo contaba con una sucursal, la cual no procedieron a verificar, para contar con fundamentos competentes y suficientes para validar la reclasificación que estaban practicando en el acto; por lo cual contraviene la determinación de los mismos en el sentido de que no verificaron lo manifestado y las dieron por ciertas sin comprobar los hechos, lo cual no es razón suficiente para realizar las sanciones correspondientes. No obstante, inclusive al haberse realizado la reclasificación de régimen tributario, no se objeta por parte de la Administración Tributaria que la contribuyente volviera al régimen de tributación simplificada en la fecha del 02 de junio de 2010, siendo que las condiciones de la misma se encontraban invariables desde el momento de la reclasificación hecha por los funcionarios de dicha Administración. Además, se considera que el proceso para determinar y comunicar los resultados de lo actuado fue muy largo, a sabiendas de que según reza la nota de resolución, los funcionarios actuaron debidamente y ajustados al reglamento, lo que se considera por parte de la contribuyente como totalmente

*negligente debido a que un asunto tan doméstico no había sido resuelto en casi tres años de acontecido. Por lo anterior, consideramos nulo el proceso realizado porque no existe ninguna parte del documento donde se manifieste que se realizaron los procesos pertinentes para establecer la capacidad o no del contribuyente para ser reclasificado en otro tipo de régimen tributario, siendo inclusive un punto importante la no solicitud de documentos o revisión del registro de compras, para establecer si tenía o no validez lo actuado por los funcionarios, además de que se procedió a realizar el acta aunque la propietaria y contribuyente les manifestara que la factura de venta se emite cuando el artículo representa alguna cuantía relevante y cuenta con garantía. Se considera completamente arbitrario el proceder de los funcionarios en el presente caso debido a que actuaron de manera premeditada al no consultar si existe o no facultada de emisión de facturas de venta, ya que contraviene lo dispuesto en el Artículo 7 del Decreto 34921-H que dice **“Artículo 7°- Para efectos fiscales y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 34 inciso ñ), de la ley 7472 del 20 de diciembre de 1994, Ley de Promoción de la Competencia y Defensa Efectiva del Consumidor, los contribuyentes inscritos en el Régimen no estarán obligados a emitir facturas por las ventas que realicen, excepto cuando el valor de la venta individual de cada mercancía supere el 5% de un salario base...”**, lo que se considera que el bien adquirido no superaba el monto establecido para la emisión de facturas. Finalmente y de acuerdo con el incumplimiento demostrado en autos, se demuestra que el procedimiento y lo actuado se realizó subjetivamente, sin que mediara la correspondiente solicitud de documentos o revisión de los mismos para determinar si existió o no un incumplimiento de lo establecido en la ley y reglamento del Impuesto sobre la Renta, Ley 7092 y en la Ley y reglamento General del Impuesto sobre las Ventas, sobre la existencia o no de locales sucursales para determinar la correspondiente reclasificación del Régimen Tributario ya que no se determinó si se dio o no la correspondiente inspección de este. Por lo anteriormente fundamentado, es nuestra petitoria que se deje sin efecto la resolución SCE-SA-VR-2774-10, además de que se acoja nuestra solicitud de revocatoria y apelación en subsidio ante el Tribunal Fiscal Administrativo; tomando en consideración que los hechos imputados no fueron investigados de manera diligente, además de que lo actuado por la Administración Tributaria, en relación con el tiempo de resolución es totalmente extemporáneo y negligente, ya que un asunto de simple inspección se convirtió en una situación en la que no se procedió a realizar las acciones competentes para determinar la infracción tributaria...” (Folios 31 y 32).-*

IV. CRITERIO DE ESTE TRIBUNAL: Este Tribunal como órgano contralor de legalidad de los actos de la Administración Tributaria, procede a analizar de oficio las actuaciones de la Administración, de conformidad con el ordinal 194 del Código Procesal Civil, aplicado supletoriamente conforme al ordinal 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que la “nulidad es declarable aún de oficio, cuando se

hubiere producido indefensión o se hubieren violado normas fundamentales que garanticen el curso normal del procedimiento”. No sin antes advertir que *la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en relación con el tema de las nulidades en el procedimiento, ha establecido que: “... desde vieja data ha señalado la improcedencia de declarar la nulidad procesal por la nulidad misma, solo en los casos en que se produzca indefensión, o deba orientarse la marcha normal del proceso, resulta procedente. Al respecto, pueden consultarse “mutatis mutandi” las sentencias N° 24 de las quince horas del 13 de marzo de 1991, N° 1 de las quince horas cuarenta minutos del 19 de abril de 1995 y N° 400 de las diez horas del 11 de julio de 2003.”* (RESOLUCIÓN 000385-F-2006 DE LAS 9 HORAS 40 MINUTOS DEL 28 DE JUNIO DE 2006). Este Tribunal, con el fin de cotejar que las mismas se hayan ajustado al principio de legalidad, determina, que mediante Acta de Hechos N° 5401000092266 de fecha 21 de diciembre de 2007 se consigna, que la contribuyente [...], número de identificación de contribuyente [...], propietaria del negocio denominado [...] no realizó la emisión ni entrega de factura o comprobante debidamente autorizado por la Administración Tributaria, al momento de la compra, de un manos libres marca Nokia por un monto de ₡3.800,00 (tres mil ochocientos colones sin céntimos) a los funcionarios Tributarios, como clientes. El día 31 de marzo de 2008 mediante Traslado de Cargos número ACCEF-TC-067-08, se le indica que según consta en el Acta de hechos citada, dicha omisión esta tipificada con una sanción de multa de un Salario Base, vigente al momento del hecho, equivalente a ₡210.600.00 (doscientos diez mil seiscientos colones exactos, y se le advierte que para futuras notificaciones debe señalar lugar para recibirlas, en caso de que no lo haga, la resolución que recaiga queda firme tres días hábiles después de dictada. Con resolución SCE-SA-01-VR-2774-10 notificada a la contribuyente en su domicilio fiscal, el día 06 de enero de 2011, se le sanciona con un salario base (multa equivalente a ₡210.600,00) por haber omitido entregar factura o comprobante autorizado por la Administración Tributaria, al momento de la compra de un manos libre marca Nokia, por un valor de ₡3.800,00, a la vez se le previene señalar lugar para futuras notificaciones, y se le advierte que en caso de no hacerlo las resoluciones posteriores quedarán en firme 24 horas después de dictadas de conformidad con el último párrafo del artículo 137 del Código Tributario. Mediante resolución SCE-AR-SAR-01-1526-11 la Administración, al conocer del recurso de revocatoria con apelación en forma subsidiaria, declara sin lugar la excepción de prescripción y la nulidad, alegadas, así mismo declara sin lugar el recurso de revocatoria interpuesto. E indica **“... Por haber sido prevenida la contribuyente en la resolución y no haber señalado lugar para notificaciones, esta resolución queda en firme 24 horas después de dictada, de conformidad con el artículo 137 del Código de Normas Y Procedimientos Tributarios. Por estar en tiempo y a derecho se da trámite al recurso de apelación interpuesto para ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Se emplaza a la recurrente para que se apersona ante ese Tribunal, dentro de los quince días siguientes a la fecha de notificación de la presente resolución....”** Este Tribunal

aclara a la Administración, que no es procedente la aplicación de lo dispuesto en el numeral 137 párrafo final del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en lo relativo a la firmeza de la resolución dictada, cuando el recurrente ha hecho uso de ambos recursos revocatoria y apelación por cuanto, al declararse sin lugar el recurso de revocatoria, automáticamente queda incoado el recurso de apelación ante este Tribunal, y la consecuencia aparejada a la aplicación del párrafo final del numeral 137 de marras, la cual es, que no se notificará al contribuyente que haya omitido señalar lugar para atender o recibir notificaciones futuras y en su lugar las resoluciones quedarán firmes veinticuatro horas después de dictadas. El artículo dispone en lo que interesa, “... **Para futuras notificaciones el contribuyente o responsables debe señalar lugar para recibirlas y, en caso de que no lo haga, las resoluciones que recaigan quedan firmes veinticuatro horas después de dictadas...**”. Del estudio del expediente se concluye que el traslado de cargos sancionatorio fue debidamente notificado a la recurrente el día treinta y uno de marzo de dos mil ocho, quien lo impugna formal y oportunamente, sin señalar lugar para recibir notificaciones (Folios 8 y 9) igualmente la resolución sancionatoria SCE-SA-01-VR-2774-10 de la Administración Tributaria de las ocho horas dos minutos del 13 de diciembre de 2010, que impone una sanción de un salario base equivalente a ₡210.600.00, fue notificada el 6 de enero del 2011, en el domicilio fiscal registrado en la Administración Tributaria, e inconforme con lo ahí resuelto se ha interpuesto recursos de revocatoria con apelación en subsidio, los cuales fueron resueltos por la Oficina A Quo y se emplaza a la interesada para se apersona a los autos en defensa de sus derechos, por lo que en tales condiciones el Tribunal se avoca al conocimiento de las presentes diligencias. No obstante lo anterior, se le hace ver a la Administración Tributaria que en casos como el presente, cuando el contribuyente impugna un traslado de cargos, ya sea determinativo o sancionador, sin señalar lugar o medio para oír notificaciones, las resoluciones posteriores que dicte la Administración Tributaria, de acuerdo con el artículo 137 del Código Tributario, adquieren firmeza veinticuatro horas después de dictadas. En este orden de ideas, en el caso presente, la contribuyente, al no haber señalado lugar para oír notificaciones al impugnar el traslado de cargos sancionatorio, da lugar a la aplicación de la firmeza automática prevista en el artículo 137 de repetida cita, no obstante, erróneamente, la Oficina de origen notifica la resolución sancionatoria No. SCE-SA-01-VR-2774-10, de las ocho horas dos minutos del 13 de diciembre de 2010, lo que habilita a la contribuyente para interponer, ésta, los recursos de revocatoria y apelación y en esta seguidilla de actos oficiosos, en lugar de tener por firme aquella resolución sancionatoria, la Administración Tributaria erróneamente, deniega el recurso de revocatoria y admite la apelación emplazando a la contribuyente, para ante este Tribunal, para que, dentro de los quince días siguientes a la fecha de notificación de esa resolución, se apersona a los autos en defensa de sus derechos . Planteadas así las cosas, este Tribunal no tiene otra alternativa que avocarse al conocimiento del fondo de las presentes diligencias.-

V.- TEORÍA DEL CASO.- Las presentes diligencias se circunscriben, a la imposición de la sanción administrativa prevista y regulada para los contribuyentes o declarantes del Impuesto General sobre las Ventas, inscritos bajo el régimen tradicional que establece una sanción administrativa de un salario base a quienes no emitan factura o comprobante debidamente autorizado por la Administración Tributaria, en el acto de la compra venta o prestación del servicio. Propiamente se trata de un contribuyente inscrito bajo el régimen de tributación simplificada, cuyo establecimiento comercial es inspeccionado por funcionarios de la Administración Tributaria de San José, quienes levantan acta de hechos y determinan que no se ha emitido factura o comprobante autorizado en el mismo acto de la compra venta o prestación del servicio, por lo que se impone la sanción administrativa prevista y regulada en el artículo 85 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, para los contribuyentes inscritos bajo el régimen tradicional, que dispone en lo que interesa: ***“Se sancionará con multa equivalente a un salario base, a los sujetos pasivos y declarantes que no emitan las facturas ni los comprobantes, debidamente autorizados por la Administración Tributaria o no los entreguen al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio.”*** En el caso concreto, se trata de una contribuyente debidamente inscrita bajo el régimen de Tributación Simplificada a que se refiere el capítulo VII, artículo 27 y siguientes de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas. Planteadas así las cosas es imprescindible para resolver la controversia administrativa formulada, conocer el contenido y alcance del régimen jurídico aplicable, para lo cual se transcriben en lo que interesa las disposiciones legales que regulan este instituto tributario: ***“Artículo 32: Los contribuyentes acogidos a estos regímenes no estarán obligados a emitir facturas por las ventas que realicen, pero si a solicitarlas a sus proveedores”.*** ***“Artículo 33.- Por la naturaleza del régimen, los contribuyentes acogidos a él no podrán usar como créditos fiscales el impuesto pagado en las compras que efectúen”.*** ***“Artículo 34.- Los contribuyentes que se acojan a un régimen de tributación simplificada, de estimación objetiva, en cualquier momento podrán solicitar su reinscripción en el régimen normal, dado su carácter opcional; dicha reinscripción regirá a partir del período fiscal siguiente. Tal reinscripción devendrá obligatoria, si se presenta cualquier variante en los elementos tomados en cuenta para acceder al régimen, que puedan tener como efecto el incumplimiento de los requisitos de éste; se deberá proceder a dicha reinscripción en el momento en que tales requisitos dejen de cumplirse. En este caso los contribuyentes tendrán el derecho de que se les reconozca, como cuota deducible, el impuesto pagado sobre las existencias que mantengan en inventario, lo cual deberán probar mediante la presentación escrita ante la Administración Tributaria. Asimismo, la Administración Tributaria quedará facultada para que reclasifique de oficio al contribuyente, cuando determine el incumplimiento de los requisitos del régimen, sea desde un inicio o por variaciones en la situación de un sujeto pasivo que impliquen el incumplimiento de los requisitos del régimen; en tal caso, no procederá aplicar la cuota deducible por existencias en inventarios. En tal***

caso, se aplicarán todas las sanciones que puedan corresponder por incumplimientos en el régimen general y el sujeto pasivo deberá pagar cualquier diferencia que se llegue a establecer entre el tributo cancelado mediante el régimen simplificado y el que le corresponda pagar por el régimen normal, desde la fecha en que dejaron de cumplirse los requisitos del régimen. De lo transcrito se desprende con claridad meridiana, que tratándose de contribuyentes inscritos bajo el régimen de tributación simplificada, que incumplan con los requisitos y condiciones exigidos para tal efecto, ipso facto se hacen acreedores a la reclasificación obligatoria al régimen tradicional y a las consecuencias legales que ello conlleva, incluyendo desde luego las sanciones administrativas desde la fecha en que dejaron de cumplirse los requisitos de ese régimen, en otras palabras, en casos como el presente la Administración Tributaria debe, necesariamente, mediante las diligencias y actuaciones administrativas pertinentes, constatar las circunstancias anteriormente indicadas y establecer retroactivamente, sobre pruebas fehacientes e indubitables, las circunstancias que permiten determinar el incumplimiento, con carácter ex tunc, los hechos acaecidos, pero en modo alguno puede, constatado un hecho presente y actual, aplicar sanciones administrativas para los contribuyentes o declarantes del régimen tradicional, a quienes no están inscritos en ese régimen, hasta tanto no se constate con efectos retroactivos las circunstancias indicadas. En el acta de hechos se hace constar que se ha incumplido con la emisión y entrega de la factura correspondiente, indicándose igualmente que se trata de una contribuyente inscrita bajo el régimen de tributación simplificada, sin que se indique clara, precisa y circunstanciadamente la fecha en que se dejaron de cumplir los requisitos del régimen, por lo que en tales condiciones la aplicación de sanciones administrativas con carácter retroactivo resulta improcedente, por falta de tipicidad de la conducta desplegada por el sujeto pasivo. Tómese en cuenta que tratándose de sanciones administrativas de carácter tributario son aplicables los principios del Derecho Penal, con ligeros matices, indicándose que: “... las diferencias procedimentales existentes entre las sanciones aplicables a infracciones y delitos no pueden conducir a ignorar en el ámbito del procedimiento administrativo las garantías de los ciudadanos; en efecto los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado...”, según lo ha resuelto la Sala Constitucional (S.C.V. No. 3929-95 de las 15 hrs. 24 minutos del 18 de julio de 1995). Este Tribunal, como órgano de plena jurisdicción y contralor de legalidad de las actuaciones de la Administración Tributaria, estima procedente transcribir lo ya resuelto por este Órgano Administrativo en un caso ventilado en esta Sede sobre sanciones administrativas a contribuyentes inscritos en el régimen de tributación simplificada, a los cuales se les ha pretendido aplicar las sanciones propias del régimen tradicional: “...En relación con los argumentos del apelante, este Tribunal Fiscal estima que la resolución recurrida no se encuentra ajustada a derecho por cuanto no se ajusta a la normativa que regula la materia, por lo que procede a revocar

el fallo venido en alzada con base en las siguientes consideraciones: En cuanto a la supuesta nulidad alegada por la interesada, debemos tener presente que en aras de resguardar los derechos del administrado, siempre en estos casos deben respetarse los principios de legalidad y del debido proceso, en la sustanciación de las presentes diligencias, razón por la cual tienen cabida los argumentos del apelante en relación con la existencia de supuestos vicios de nulidad. En ese sentido, se observa en autos que la Administración pretende sancionar a la contribuyente por no haber facturado durante los meses de enero, febrero y marzo del 2001, tiempo durante el cual se encontraba acogida bajo el Régimen de Tributación Simplificada, lo cual resulta improcedente ya que no fue sino hasta el día 13 de marzo de ese año, cuando la Administración determinó, mediante visita efectuada a la contribuyente por funcionarios tributarios, que la particular no reunía las condiciones requeridas para mantenerse bajo ese Régimen, por lo que le indica, en el acta de inspección levantada ese día, que debe reclasificarse al Régimen Tradicional a partir del 1 de abril siguiente, como en efecto hace la apelante. En consecuencia, resulta improcedente la imposición de la sanción que pretende aplicar la Administración, toda vez que la obligación de facturar no existía en el Régimen Simplificado al que se encontraba acogida la gestionante hasta que la Administración le indicó lo contrario. En este sentido, debemos recordar que la Administración toleró que la contribuyente se hubiera inscrito y operara bajo el Régimen Simplificado, por lo que, en aras de garantizar el principio de seguridad jurídica al administrado, no puede ahora válidamente pretender sancionarla por considerar que debía pertenecer a otro Régimen de Tributación, cuando no se lo indicó oportunamente, sino que, todo lo contrario, la teoría de los actos propios la obliga a respetar el estatus quo conferido al particular hasta tanto no hubiera sido advertido de lo contrario. No obstante lo anterior, no existe sustento a los argumentos del apelante en el sentido de que se hace una interpretación errónea del artículo 85 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ya que, contrario a lo que indica el recurrente, el presente procedimiento administrativo es de naturaleza sancionatoria y se refiere concretamente a la infracción cometida por la no emisión y entrega de facturas o comprobantes por las ventas efectuadas por la contribuyente, y no al régimen al que debe acogerse la contribuyente, ya que si la interesada desea discutir este punto, debe hacerlo en otra vía procesal. Por otra parte, cabe destacar que las funciones de control y fiscalización no requieren de la existencia de un programa de inspección, como parece pretender el gestionante, sino que basta con la mera constatación por parte de los funcionarios tributarios cuya función es esencialmente esa: verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. En segundo término, estima este Tribunal que, a pesar de que la gestionante afirma que la Administración está mal interpretando la figura de Distribuidora que ejerce la contribuyente, no explica las razones para considerarlo así. Además, en cuanto a la fecha en que la contribuyente inició la facturación, lo relevante es que el hecho que motiva la sanción es la no emisión de facturas o comprobantes durante el tiempo en el

que se acogió indebidamente al Régimen de Tributación Simplificada, a pesar de no contar con las condiciones requeridas para ello, por lo que debió recalificársele de oficio al Régimen Tradicional mediante formulario D-141 N° 1411000272105. En lo que no comparte este Tribunal el proceder de la Administración, es en el efecto retroactivo de esa recalificación, desde el 1 de enero del 2001, fecha en que se determinó que no reunía los requisitos del Régimen Simplificado, obligándola a que, a partir de esta fecha debía cumplir con los requisitos del Régimen Tradicional, entre los que se encuentra la facturación. Al respecto, este Tribunal considera que ese efecto retroactivo es contrario al principio de seguridad jurídica y a la teoría de los actos propios de la Administración, toda vez que, según hemos visto, la misma Administración consintió que la contribuyente se acogiera el Régimen Simplificado sin hacer objeción alguna, y cuando lo hizo, ésta de inmediato se reclasificó conforme se lo indicara la Tributación, por lo que no es procedente que, además, la sancione a pesar de que ella actuó de conformidad con el Régimen bajo el cual estaba operando. En este sentido, se hace ver a la Administración Tributaria, que en materia de Derecho Público, el principio de legalidad, previsto en el artículo 11 de la Constitución Política, 11 de la Ley General de la Administración Pública y 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, dispone que la Administración activa, sólo puede hacer aquello que esté expresamente autorizado por el bloque de legalidad, a diferencia del principio de la autonomía de la voluntad, imperante en el derecho privado, que dispone que el administrado puede hacer todo lo que no esté expresamente prohibido por el ordenamiento jurídico. Concretamente, en materia tributaria, el artículo 5 citado dispone, en el inciso c): “En cuestiones tributarias solo la ley puede: ... c) Tipificar infracciones y establecer las respectivas sanciones.” Dicha disposición recoge el principio de legalidad y tipicidad contenido en la legislación penal que establece: “Nullum crimen nulla pena sine previa ley”; sea que no es posible establecer una sanción sin que previamente la misma se encuentre tipificada por la ley como una conducta típica, antijurídica y culpable, sujeta a una sanción. En el caso de autos, si el interesado no emitió ni entregó facturas por cuanto estaba acogido a un régimen simplificado especial que lo facultaba para ello, es evidente que no ha incurrido en una conducta sujeta a sanción por el ordenamiento jurídico. Ahora bien, si la Administración Tributaria, a posteriori, ha determinado que el contribuyente no tenía derecho a acogerse a aquel estatus jurídico, debe dictar un acto administrativo en tal sentido, el cual desde luego tendrá efectos ex nunc, sea desde ahora, y no ex tunc, desde antes, como se pretende, pues ello vulnera el principio de tipicidad establecido en la ley y la doctrina imperante, necesarios para imponer una sanción, amén de vulnerar el principio de seguridad jurídica, como se indicó anteriormente. En consecuencia, la contribuyente no incurrió en la infracción prevista y sancionada en el artículo 85 del Código Tributario, según se demuestra mediante acta de hechos levantada al efecto por funcionarios tributarios y que goza del carácter de documento público con valor de plena prueba, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 369

y 370 del Código Procesal Civil, sin que los hechos consignados en ella hayan sido desvirtuados por el particular, por lo que se considera improcedente la sanción impuesta de una multa equivalente a un salario base. Así bien, en el caso de autos, ha quedado claramente demostrado, que la recurrente no incumplió con el deber formal de emitir facturas o comprobantes debidamente autorizados al cliente en el mismo acto de la compra-venta, por cuanto no se configura la infracción administrativa tipificada en el artículo 85 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Finalmente cabe destacar que no existió la infracción que se le atribuye a la contribuyente, establecida en aquellas disposiciones legales y reglamentarias, imponiéndose en consecuencia la revocatoria del fallo recurrido, por lo que también se revoca la sanción impuesta. En cuanto a la prueba ofrecida por el particular, tales probanzas consisten únicamente en fotocopias simples, sin autenticar, de la declaración del Impuesto de Ventas del mes de abril del 2001, que demuestra la recalificación de la contribuyente al Régimen Tradicional, en acatamiento a lo indicado por los funcionarios tributarios en el acta que consta en autos; así como copia de facturas emitidas con fecha 4 de abril, lo cual demuestra que a partir de ese momento cumplió con las condiciones de tal Régimen...” (Tribunal Fiscal Administrativo. Res. No. 49-2002 de las diez horas treinta minutos del seis de febrero del dos mil dos). Estima este Tribunal, que si bien es cierto que la resolución anterior se produjo con anterioridad a la reforma contenida en el artículo 34 transcrito, el contenido y alcance de lo ahí resuelto resulta igualmente aplicable al caso de autos, puesto que con la reforma introducida, mediante ley No . 8343 de 18 de diciembre de 2002, como se ha indicado anteriormente, se mantiene el principio de que para el establecimiento de sanciones administrativas, debe necesariamente encontrarse tipificada la conducta de la contribuyente y que la misma sea típica, antijurídica y culpable y sujeta a una sanción. Este Tribunal como Órgano de plena jurisdicción, de acuerdo con el artículo 158 del Código Tributario, le hace ver a la Administración Tributaria, cuál es el procedimiento administrativo sancionatorio tributario a seguir, en casos como el presente, para evitar, en el futuro, innecesarias resoluciones anulatorias de lo resuelto en Sede Administrativa, con base en los artículos 173 y 223 de la Ley General de la Administración Pública y 194 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria de conformidad con lo establecido en el artículo 155 del Código Tributario.

DIRECTRIZ DE LA DIRRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN DIRECTA

Autorización a los Contribuyentes del Régimen de Tributación Simplificada de Contratar Temporalmente Empleados

[Dirección General de Tributación Directa]^x

- 1) Cuando por razones excepcionales, debidamente justificadas el contribuyente acogido al Régimen de Tributación Simplificada, tanto en el Impuesto sobre la Renta como en el Impuesto General sobre las Ventas, requiera la contratación temporal de una o dos personas adicionales a lo establecido al artículo 3 inciso b) del Decreto Ejecutivo No 25514-H, deberá solicitarlo por escrito ante la Administración Tributaria de su jurisdicción, con un plazo de antelación de quince días hábiles, a la fecha de contratación de los empleados, siempre que cumpla con las condiciones establecidas en el inciso dos de la presente directriz.
- 2) La solicitud del contribuyente a la Administración Tributaria para aumentar el personal, deberá indicar en forma expresa, el motivo en el que fundamenta su petición y plazo de la contratación, el cual no podrá exceder de dos meses.
- 3) Corresponderá a la Administración Tributaria competente valorar la solicitud y determinar si procede o no, de acuerdo con la justificación y los requisitos.

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.

ⁱ ASAMBLEA LEGISLATIVA. Ley 7092 del veintiuno de abril de mil novecientos ochenta y ocho. **Ley del Impuesto sobre la Renta**. Vigente desde: 19/05/1988. Versión de la Norma 41 de 41 del 10/12/2012. Publicada en Gaceta N° 96 del 19/05/1988 y en Colección de Leyes y Decretos Año: 1988, Semestre: 1, Tomo: 1.

ⁱⁱ ASAMBLEA LEGISLATIVA. Ley 6826 del ocho de noviembre de mil novecientos ochenta y dos. **Ley de Impuesto General sobre las Ventas**. Vigente desde 08/11/1982. Versión de la Norma 9 de 9 del 20/03/2013. Publicada en Colección de Leyes y Decretos: Año 1982, Semestre 2, Tomo 1, Página 263.

ⁱⁱⁱ SALA PRIMERA DEL TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. Fallo 452 de las ocho horas del once de octubre del dos mil cinco.

^{iv} SALA PRIMERA DEL TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. Fallo 308 de las catorce horas del cuatro de agosto del año dos mil cinco.

^v SALA PRIMERA DEL TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. Fallo 249 de las ocho horas diez minutos del seis de agosto del dos mil nueve.

^{vi} SALA PRIMERA DEL TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. Fallo 304 de las catorce horas treinta minutos del cinco de agosto del dos mil dos.

^{vii} SALA PRIMERA DEL TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. Fallo 308 de las quince horas treinta del seis de agosto del dos mil dos.

^{viii} SALA SEGUNDA DEL TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. Fallo 46 de las doce horas del treinta y uno de enero del dos mil doce

^{ix} DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN DIRECTA. Directriz No 16-2002. **Autorización a los contribuyentes acogidos al Régimen de Tributación Simplificada, para la contratación temporal de empleados**. Del 9 de Setiembre de 2002.