



El impuesto sobre las Remesas

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Norma Tributaria.
Palabras Clave: Impuesto sobre remesas al exterior, Hecho generador, Contribuyentes, Agente retenedor, Exención a bancos extranjeros.	
Fuentes: Normativa y Jurisprudencia.	Fecha de elaboración: 15/07/2013.

El presente documento sobre el impuesto a las remesas, contiene normativa y jurisprudencia sobre el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que trata dicho tema. Sobre este tema se recopila variada jurisprudencia en materia administrativa tributaria la cual describe: un análisis sobre remesas al exterior, el principio de territorialidad en materia tributaria, la responsabilidad del agente retenedor, la transmisión electrónica de datos entre otros.

Contenido

NORMATIVA	2
TITULO IV: Del impuesto sobre las remesas al exterior.....	2
CAPITULO XXII: De la materia imponible y del hecho generador.....	2
CAPITULO XXIII: De los contribuyentes y de la renta imponible	4
CAPITULO XXIV: De la tarifa del impuesto y de la liquidación y pago.....	5
JURISPRUDENCIA	9
1. Análisis sobre remesas al exterior, elemento objetivo, hecho generador y prescripción	9
2. Principio de territorialidad en materia tributaria: Impuesto sobre remesas al exterior.....	11
3. Impuesto sobre remesas al exterior: Análisis sobre la aplicación y la responsabilidad del agente retenedor	13
4. Tributos: Impuesto sobre remesas al exterior en relación al servicio de suscripción a la transmisión electrónica de datos.....	17
5. Impuesto sobre remesas al exterior: Elementos subjetivo y objetivo, hecho generador y base imponible	19
6. Impuesto sobre la renta: Exención a bancos extranjeros de primer orden	28
7. Impuesto sobre remesas al exterior: Naturaleza de las entidades que el Banco Central reconoce de primer orden y su incidencia en el otorgamiento de la exención (Art. 59)	31
8. Principio constitucional de igualdad ante la ley: Inexistencia de violación al principio invocado al no ser el accionante un contribuyente del impuesto sobre la renta, no existe igualdad en cuanto a las cargas públicas, por lo que no tiene legitimación para accionar en este sentido. (Art. 59)	42

NORMATIVA

TITULO IV: Del impuesto sobre las remesas al exterior

[Ley del Impuesto sobre la Renta]ⁱ

CAPITULO XXII: De la materia imponible y del hecho generador

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

ARTÍCULO 52.- Objeto del impuesto.

Este impuesto grava toda renta o beneficio de fuente costarricense destinada al exterior.

(Así modificada su numeración por el artículo 1º de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 47 al actual)

ARTÍCULO 53.- Hecho generador.

El impuesto se genera cuando la renta o beneficio de fuente costarricense se pague, acredite o de cualquier forma se ponga a disposición de personas domiciliadas en el exterior.

(Así modificada su numeración por el artículo 1º de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 48 al actual)

ARTÍCULO 54.- Renta de fuente costarricense.

Son rentas de fuente costarricense:

a) Las provenientes de bienes inmuebles situados en el territorio de la República, tales como alquileres, arrendamientos, usufructos, a título oneroso, y otras contrataciones de bienes raíces.

b) Las producidas por el empleo de capitales, bienes o derechos invertidos o utilizados en el país, tales como intereses de depósitos o de préstamos de dinero, de títulos, de bonos, de notas y otros valores, dividendos, participaciones sociales y, en general, por el reparto de utilidades generadas en el país, ahorros, excedentes e intereses provenientes de las cooperativas y asociaciones solidaristas y similares, constituidas en el país; arrendamiento de bienes muebles, regalías, subsidios periódicos, rentas vitalicias y otras que revistan características similares; la diferencia entre las primas o cuotas pagadas y el capital recibido como consecuencia de contratos de ahorro y capitalización; las herencias, legados y donaciones; y los premios de las loterías nacionales.

c) Las originadas en actividades civiles, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, mineras o de explotaciones de otros depósitos naturales; las provenientes de servicios públicos, por el ejercicio de profesiones, oficios, arte y toda clase de trabajo remunerado, por la prestación de servicios personales o por el desempeño de funciones de cualquier naturaleza, desarrolladas o gestionadas dentro del territorio de la República, sea que la renta o remuneración consista en salarios, sueldos, dietas, honorarios, gratificaciones, regalías, ventajas, comisiones, o en cualquier otra forma de pago o compensación originada en la relación laboral. Se incluyen los ingresos por licencias con goce de sueldo, salvo que se trate de licencias para estudios debidamente comprobados y siempre que los montos de que se trate constituyan renta única, bajo las previsiones del presente artículo, y los pagos -cualquiera que sea la denominación que se les dé-, las pensiones, jubilaciones y semejantes -cualquiera que sea su origen- que paguen o acrediten el Estado, sus instituciones autónomas o semiautónomas, las municipalidades y las empresas o entidades privadas o de capital mixto de cualquier naturaleza.

ch) Las que por concepto de aguinaldo o decimotercer mes les paguen o acrediten a sus trabajadores el Estado y las instituciones públicas o privadas.

d) Los pagos o créditos que se realicen por el uso de patentes, suministro de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias, regalías, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase.

Todo otro beneficio no contemplado en los incisos precedentes que haya sido generado por bienes de cualquier naturaleza o utilizado en el país, o que tenga su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en el territorio de la República.

(Así modificada su numeración por el artículo 1º de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 49 al actual)

ARTÍCULO 55.- Casos especiales de rentas de fuente costarricense.

Sin perjuicio de las reglas establecidas en el artículo anterior, también se consideran de fuente costarricense:

a) Los sueldos, honorarios y otras remuneraciones que el Estado, las municipalidades y demás entidades públicas les paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en el exterior. En el caso de remuneraciones de diplomáticos y de agentes consulares solamente se gravará la parte del ingreso consignado en la ley N° 3530 del 5 de agosto de 1965.

b) Los sueldos, honorarios y otras remuneraciones que se les paguen a los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos se encuentren matriculados o registrados en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad, el domicilio de los beneficiarios de las rentas y de los países entre los que se realice el tráfico.

c) Los intereses y comisiones sobre préstamos invertidos o utilizados en el país, aún cuando el pago o crédito de tales intereses y comisiones, o el reembolso del capital, se efectúe fuera del país.

ch) Los ingresos provenientes de la exportación de bienes.

d) Los ingresos provenientes del transporte y las comunicaciones entre la República y países extranjeros, y viceversa, cuando las empresas que presten los servicios estén domiciliadas en el país, o cuando tales servicios se contraten en él por medio de agencias o representaciones de empresas extranjeras.

e) Los ingresos que resulten por la diferencia entre el precio de venta, en el país, de mercancías de toda clase, recibidas por agencias o representantes de empresas extranjeras, y su valor de importación, así como los ingresos obtenidos por dichas agencias o representantes, por la contratación en el país de servicios de cualquier naturaleza para ser prestados en el exterior.

f) El producto del suministro de noticias desde el exterior a personas domiciliadas en el país.

g) Los ingresos obtenidos por personas no domiciliadas en el país, provenientes de la producción, la distribución, la intermediación y cualquier otra forma de negociación, en el país, de películas cinematográficas y para la televisión, "videotapes", radionovelas, discos fonográficos, tiras de historietas, fotonovelas y todo otro medio similar de proyección, transmisión y difusión de imágenes y sonidos.

h) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios, dietas, gratificaciones que paguen o acrediten empresas o entidades domiciliadas en el país a miembros de directorios, consejos u otros organismos directivos que actúen en el exterior, así como todo pago o crédito por asesoramiento técnico, financiero, administrativo y de otra índole que se les preste desde el exterior a personas domiciliadas en el país.

(Así modificada su numeración por el artículo 1º de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 50 al actual)

CAPITULO XXIII: De los contribuyentes y de la renta imponible

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

ARTÍCULO 56.- Contribuyentes.

Son contribuyentes de este impuesto, las personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior que perciban rentas o beneficios de fuente costarricense.

Sin embargo, son responsables solidarios de las obligaciones establecidas en esta ley, incluso del pago del impuesto, las personas físicas o jurídicas domiciliadas en Costa Rica que efectúen la remesa o acrediten las rentas o beneficios gravados.

(Así modificada su numeración por el artículo 1º de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 51 al actual)

ARTÍCULO 57.- Subrogación de los contribuyentes.

Los contribuyentes a que se refiere este título son subrogados en el cumplimiento de todas las obligaciones que establece esta ley, por las personas domiciliadas en el país que efectúen los pagos o créditos correspondientes.

La obligación de retener y pagar el impuesto a que se refieren los artículos 18 y 19 y el inciso c) del artículo 23 de esta ley, subsiste aun en el caso en que el contribuyente esté ocasionalmente en el país.

(Así modificada su numeración por el artículo 1º de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 52 al actual)

ARTÍCULO 58.- Base de la imposición.

La base de la imposición será el monto total de las rentas remesadas, acreditadas, transferidas, compensadas o puestas a disposición del beneficiario domiciliado en el exterior.

(Así modificada su numeración por el artículo 1º de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 53 al actual)

CAPITULO XXIV: De la tarifa del impuesto y de la liquidación y pago

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

ARTÍCULO 59.- Tarifas.

Por el transporte y las comunicaciones se pagará una tarifa del ocho punto cinco por ciento (8.5%).

Por las pensiones, jubilaciones, salarios y cualquier otra remuneración que se pague por trabajo personal ejecutado en relación de dependencia se pagará una tarifa del diez por ciento (10%).

Por los honorarios, comisiones, dietas y otras prestaciones de servicios personales ejecutados sin que medie relación de dependencia se pagará una tarifa del quince por ciento (15%).

Por los reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase se pagará una tarifa del cinco punto cinco por ciento (5.5%).

Por la utilización de películas cinematográficas, películas para televisión, grabaciones, discos fonográficos, historietas y, en general, cualquier medio de difusión similar de

imágenes o sonidos, así como por la utilización de noticias internacionales se pagará una tarifa del veinte por ciento (20%).

Por radionovelas y telenovelas se pagará una tarifa del cincuenta por ciento (50%).

Por las utilidades, dividendos o participaciones sociales a que se refieren los artículos 18 y 19 de esta ley se pagará una tarifa del quince por ciento (15%), o del cinco por ciento (5%), según corresponda.

No se pagarán impuestos por los intereses, comisiones y otros gastos financieros pagados por empresas domiciliadas en el país a bancos en el exterior -o a las entidades financieras de éstos-, reconocidos por el Banco Central de Costa Rica como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales, incluidos los pagos efectuados por tales conceptos a proveedores del exterior por la importación de mercancías. Tampoco se pagará el impuesto por los arrendamientos de bienes de capital y por los intereses sobre préstamos, siempre que éstos sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias por empresas domiciliadas en el país, pagados a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, dedicadas a este tipo de operaciones. Cuando se trate de arrendamiento por actividades comerciales, se pagará una tarifa del quince por ciento (15%) sobre los pagos remesados al exterior. La Dirección General de la Tributación Directa reglamentará, en todo lo concerniente, este tipo de financiamiento, por arrendamiento.

Por cualquier otro pago basado en intereses, comisiones y otros gastos financieros no comprendidos en los enunciados anteriores se pagará una tarifa del quince por ciento (15%).

Por el asesoramiento técnico-financiero o de otra índole, así como por los pagos relativos al uso de patentes, suministros de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias y regalías, se pagará una tarifa del veinticinco por ciento (25%).

Por cualquier otra remesa de las rentas de fuente costarricense referidas en los artículos 54 y 55 (*) de esta ley, no contempladas anteriormente, se pagará una tarifa del treinta por ciento (30%).

(Así reformado por el artículo 111 de la Ley de Presupuesto No. 7097 de 1º de setiembre de 1988).

(Así modificada su numeración por el artículo 1º de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 54 al actual)

() (Así reformado tácitamente por la ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que al correr la numeración traspasó los antiguos 49 y 50 a los actuales 54 y 55)*

ARTÍCULO 60.- Liquidación y pago.

El impuesto deberá liquidarse en el momento en que ocurra el hecho generador, y su pago deberá verificarse dentro de los quince primeros días naturales del mes siguiente de sucedido aquél.

Los agentes de retención o de percepción, o los representantes de los contribuyentes a que se refiere este título, son solidariamente responsables del pago del impuesto y de los recargos, multas e intereses que correspondan.

El impuesto a que se refiere este título constituye pago único y definitivo a cargo de los beneficiarios en el exterior.

(Así modificada su numeración por el artículo 1º de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 55 al actual)

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

ARTICULO 61.-(Derogado por el artículo 2º de la ley N° 9104 del 10 de diciembre del 2012)

(Así modificada su numeración por el artículo 1º de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que lo traspasó del antiguo 56 al 61 actual)

ARTICULO 61 bis.— Impuesto especial sobre bancos y entidades financieras no domiciliados.

Son contribuyentes del impuesto establecido en el presente artículo, los bancos o las entidades financieras no domiciliados en Costa Rica que formen parte de un grupo financiero nacional, definido en los términos de la sección III del capítulo IV de la Ley Orgánica del Banco Central, N° 7558, de 3 de noviembre de 1995; asimismo, los bancos o las entidades financieras no domiciliados en Costa Rica, vinculados con una entidad financiera o un banco domiciliados en Costa Rica, en tanto se encuentren acreditados como entidades financieras de primer orden para efectos del beneficio establecido por el artículo 59 de la Ley del impuesto sobre la renta, N° 7092, de 21 de abril de 1988, y sus reformas.

Para los efectos de esta Ley, se entiende que existirá vinculación entre:

- a) Un banco o entidad financiera no domiciliados en Costa Rica y otro banco o entidad financiera domiciliados en Costa Rica cuando la primera entidad posea una participación directa o indirecta en el capital social, igual o superior al veinticinco por ciento (25%).
- b) Un banco o entidad financiera no domiciliados en Costa Rica en el cual una sociedad costarricense posea una participación directa o indirecta en el capital social igual o superior al veinticinco por ciento (25%).
- c) Un banco o entidad financiera no domiciliados en Costa Rica y otro banco o entidad financiera domiciliados en Costa Rica, en los cuales el mismo grupo de interés económico posea una participación, directa o indirecta, en el capital social de ambas sociedades, igual o superior al veinticinco por ciento (25%).

Para los efectos de los incisos a), b) y c) anteriores, se entenderá que existe vinculación entre ambas sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión

sobre la otra, o cuando el poder de decisión sobre ambas sociedades es ejercido por un mismo grupo de interés económico.

Los contribuyentes indicados en el párrafo anterior deberán pagar, en sustitución del impuesto sobre las remesas al exterior, un impuesto en moneda nacional, equivalente a ciento veinticinco mil dólares estadounidenses anuales (\$125,000,00). El período del impuesto correrá del 1º de enero al 31 de diciembre de cada año; se devengará el 1º de enero y se autoliquidará y cancelará, directamente o por medio de un agente de percepción, según se define en el próximo párrafo, mediante la presentación de una declaración jurada y el pago simultáneo, en los formularios o medios establecidos al efecto por la Dirección General de Tributación, dentro de los primeros quince días naturales del mes de enero de cada año. Al iniciarse actividades, deberá pagarse el impuesto en forma proporcional al tiempo que reste entre la fecha de inicio de actividades y el final del período fiscal.

La sociedad controladora del grupo financiero nacional será agente de percepción del impuesto, en régimen de solidaridad. Asimismo, serán agentes de percepción las sociedades vinculadas a la entidad no domiciliada.

Los contribuyentes, directamente o mediante su agente de percepción, deberán inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes, utilizando el formulario o los medios establecidos al efecto por la Dirección General de Tributación, durante los quince días naturales posteriores a la vigencia de esta Ley o al iniciar actividades.

El retraso en la declaración y el pago del impuesto establecido en el presente artículo, por un plazo mayor que quince días naturales, dará lugar a la aplicación de las siguientes sanciones, las cuales tendrán carácter accesorio de las sanciones correspondientes según el Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

i) Cuando se trate de las entidades financieras o los bancos no domiciliados en Costa Rica, que formen parte de un grupo financiero nacional, el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, a solicitud de la Administración Tributaria, procederá a la desinscripción de la entidad financiera o el banco no domiciliados en Costa Rica como parte del grupo financiero. Asimismo, la Administración Tributaria procederá a cancelar la acreditación de la entidad financiera o el banco no domiciliados en Costa Rica como entidad financiera de primer orden, para efecto de los beneficios establecidos en el artículo 59 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, N° 7092, de 21 de abril de 1988, y sus reformas.

ii) Cuando se trate de las entidades referidas en los incisos a), b) y c) del presente artículo, la Administración Tributaria procederá a cancelar la entidad financiera o el banco no domiciliados en Costa Rica como entidad financiera de primer orden, para efecto de los beneficios establecidos en el artículo 59 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, N° 7092, de 21 de abril de 1988, y sus reformas.

Las sanciones estipuladas anteriormente se mantendrán vigentes mientras persista la situación de incumplimiento. La resolución mediante la cual se disponga la desinscripción o la reinscripción de una entidad financiera o un banco no domiciliados en Costa Rica como entidad financiera de primer orden, para efecto de los beneficios

establecidos en el artículo 59 de la Ley del impuesto sobre la renta, N° 7092, de 21 de abril de 1988, y sus reformas, deberá ser publicada en el diario oficial *La Gaceta*."

(Así adicionado por el inciso e) del artículo 21 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias de 4 de julio del 2001)

JURISPRUDENCIA

1. Análisis sobre remesas al exterior, elemento objetivo, hecho generador y prescripción

[Sala Primera]ⁱⁱ

Voto de mayoría:

“III.- La decisión del punto jurídico objeto del presente recurso, conlleva a un análisis sobre el hecho generador del impuesto a las remesas al exterior. En virtud del principio de legalidad en esta materia, consagrado en los preceptos 121 inciso 13) y 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, corresponde al legislador la creación de los tributos, por lo cual, el hecho generador es aquel que la ley en sentido estricto determine como tal. Acorde al numeral 53 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el tributo se origina, cuando la renta o beneficio de fuente costarricense se pague, acredite o de cualquier forma se haga llegar a personas no domiciliadas en país. De esta manera, deben coexistir dos elementos, para el surgimiento de la obligación tributaria: a) una renta o beneficio de fuente costarricense, b) que se ponga a disposición de personas domiciliadas en el exterior, indicando el canon, a manera de ejemplo, que puede ser mediante pago, acreditación, o de cualquier otra forma. **Renta de fuente costarricense.** Los cardinales 54 y 55 ibídem, establecen los parámetros bajo los cuales se debe determinar, si una renta es o no de origen nacional. En particular, el numeral 55, regula varios supuestos de excepción, que no obstante lo indicado en la norma precedente, deben considerarse como renta de fuente costarricense. Al respecto, en el inciso h) se estatuye como un caso especial de renta nacional: *“Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios, dietas, gratificaciones que paguen o acrediten empresas o entidades domiciliadas en el país a miembros de directorios, consejos u otros organismos directivos que actúen en el exterior, así como todo pago o crédito por asesoramiento técnico, financiero, administrativo y de otra índole que se les preste desde el exterior a personas domiciliadas en el país.”* En el escrito de demanda, Saret reconoció que efectuó un contrato con la empresa panameña Kanogil, a través del cual esta asumió la obligación de realizar un estudio de factibilidad técnica, quien debía cederlo o traspasarlo a favor de la actora, la que, por su parte, estaba en la obligación de pagar la remuneración convenida. La existencia de pagos a favor de la sociedad extranjera es un hecho incontrovertido dentro de este proceso, pero la norma requiere para calificarlo como un caso especial de renta de fuente costarricense, que estos se den, por concepto de asesoramiento, técnico, financiero, o de otra índole. El artículo 12 inciso j) del Reglamento, brinda una definición de *“asesoramiento técnico o financiero”*, cuando prevé: *“Para efectos de lo que estipula el artículo 8º, inciso k) de la Ley, se*

entiende como asesoramiento técnico o financiero, todo dictamen, consejo o recomendación especializado, prestado por escrito y resultante del estudio pormenorizado de los hechos o datos disponibles, de una situación o problema planteado, para orientar la acción o el proceder en un sentido determinado;”. Con base en norma recién transcrita, el Tribunal concluye, que en el caso en estudio, no se está ante un asesoramiento técnico, por cuanto, la preceptuado en la última frase de la disposición, no se cumple. En este sentido el fallo indica: “...empero, para que se configure un asesoramiento en los términos de las normas citadas, es necesario que dicho dictamen cumpla una finalidad específica “orientar la acción o el proceder en un sentido determinado”, en el sublite, resulta claro que el Estudio de Factibilidad no fue utilizado por Saret de Costa Rica S. A., para la toma de una decisión, pues este tenía como fin integrarse (con modificaciones o no) a un Estudio de Factibilidad General o Proyecto de Inversión, que esa sociedad pretende vender a un inversionista como parte de su giro comercial, produciéndose así un hecho generador del impuesto sobre las ventas y una renta a favor de esa sociedad, que también generará una obligación tributaria. Así las cosas, estima esta Sección que, el estudio de Factibilidad Técnica que Saret de Costa Rica S.A. compró a Kanogil S.A., no configura un “asesoramiento” en los términos requeridos en el inciso k) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y en el inciso j) del artículo 12 del Reglamento a dicha Ley, pues el estudio apuntado no satisface el condicionamiento teleológico estipulado en dichos preceptos, es decir, éste no fue utilizado por parte de su adquirente, para tomar una decisión, sino que el estudio se incorporó a un producto mayor que se vende a inversionistas, y son estos últimos, quienes utilizan el Estudio General o Proyecto de Inversión para tomar una decisión. Por lo anterior, lleva razón la parte accionante respecto a este extremo de su demanda, situación que obliga a este Tribunal a declarar procedentes las pretensiones de la actora en lo referente a la inadecuación de las conductas administrativas de la Administración Tributaria, en cuanto se consideró que el Estudio de Factibilidad Técnica arriba indicado, era un bien cuyo costo era deducible en razón del inciso k) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debiendo la sociedad actora hacer las retenciones de ley, y proceder conforme lo establece dicha norma.” (Folios 151 vuelto y 152). No comparte esta Sala, la interpretación que el Tribunal le dio a la norma en comentario. La definición de “asesoramiento técnico o financiero”, no incluye un elemento teleológico, que imponga una conducta adicional al agente retenedor del tributo, en relación a lo preceptuado en el numeral 53 de la Ley de referencia, con el propósito que se configure el hecho generador de la obligación tributaria. La norma indica los términos: “ dictamen”, “consejo” o “recomendación”, el primero definido en el Diccionario de la Lengua Española como *opinión y juicio que se forma o emite sobre algo*”, el segundo como “ *parecer o dictamen que se da o toma para hacer o no hacer algo*”, y el tercero la precisa como “*encargar, pedir o dar orden a alguien para que tome a su cuidado una persona o un negocio*”, o “*aconsejar algo a alguien para bien suyo*” (Véase Diccionario de la Lengua Española, 22da. Edición, versión digital en: www.rae.es/rae.html). Se concluye entonces, que estos tres vocablos, tienen por común denominador, pretender dar a quien recibe el consejo, dictamen o recomendación, parámetros de juicio suficientes, para resolver un problema o una situación determinada, y con ello orientar su actuación, ya que en su esencia está, dar una opinión sobre las acciones a tomar, respecto a la situación objeto del estudio. En otras palabras, si un dictamen no toma partido, respecto a diversas opciones posibles para solucionar un problema o situación, no puede ser

considerado como tal. Integrándose el canon 12 inciso j) del Reglamento, con el numeral 53 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se concluye que para que el hecho generador surja a la vida jurídica, no se exige la demostración del uso que Saret le dio al estudio de factibilidad. Esa decisión empresarial no repercute en la obligación tributaria, ya que lo determinante, es que la renta o beneficio de fuente costarricense, se pague o acredite o de cualquier forma se ponga a disposición de personas domiciliadas en el exterior. En este sentido, la jurisprudencia de esta Sala ha indicado: “...**XII. Elemento objetivo. Hecho generador. Aspecto temporal.** El impuesto sobre remesas al exterior tiene por objeto gravar toda renta o beneficio de fuente costarricense que sea destinada al exterior (artículo 52 de la Ley No. 7092). Por su parte, el elemento material objetivo, a decir del numeral 53 de la Ley de cita, **consiste en el pago, acreditación o la puesta en disposición de las rentas a las personas domiciliadas en el exterior.** En este sentido, es criterio de esta Sala, que una correcta interpretación de ese aspecto lleva a concluir que el hecho generador del tributo está constituido por la percepción, débito opuesta a disposición de la entidad domiciliada en el extranjero. Lo anterior en razón de que al tenor de lo dispuesto por el canon 56 *ibidem*, el contribuyente de la obligación tributaria es la entidad no domiciliada, por ende, aún cuando el agente domiciliado haga las veces de retenedor del impuesto y sea responsable solidario por el pago del tributo, ello no implica que la entidad que recibe la remesa no sea la principal obligada frente al Fisco, o que bien, la carga fiscal vincule en inicio al nacional. (Sentencia 950 de las 15 horas 50 minutos del 7 de diciembre de 2005). Con el criterio externado por el Tribunal, se dio un quebranto a los preceptos de fondo aludidos, por interpretación errónea, según lo aduce el Estado, por cuanto el precepto 12 inciso j) del Reglamento, no exige que el dictamen, consejo o recomendación deba ser usado por quien lo recibe, para la toma de una decisión, y por falta de aplicación de la norma que precisa cuáles son los elementos fácticos que determinan el hecho generador del tributo (artículo 53 Ley del Impuesto sobre la Renta), con lo cual, se configuró la causal de casación prevista en el canon 595 inciso 1) del Código Procesal Civil. Acorde a las anteriores consideraciones, procede acoger el recurso de casación. Conforme al precepto 610 inciso 2) *ibidem*, se procederá a fallar el asunto por el fondo, de acuerdo con el mérito de los autos.”

2. Principio de territorialidad en materia tributaria: Impuesto sobre remesas al exterior

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección VIII]ⁱⁱⁱ

Voto de mayoría

“**QUINTO: Fondo del asunto.** 1- **En cuanto al principio de territorialidad en materia tributaria.** El Impuesto sobre la Renta, en tanto afectación directa al patrimonio de los sujetos pasivos, ha de aplicarse en estricta conformidad con los alcances de la Ley que lo regula, N° 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas. Al tenor literal de su Artículo 1º, este impuesto recae sobre las utilidades de las empresas y personas físicas domiciliadas en el territorio de la República que desarrollen actividad lucrativa, percibiendo o devengando rentas en dinero o en especie de cualquier fuente

costarricense, sean tales ingresos continuos o eventuales, con las salvedades que haya dispuesto la ley. En este contexto, para interpretar el concepto de "fuente costarricense", han de considerarse los alcances de los Artículos 1 párrafo final, 53 y 54 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como lo dispuesto en el Artículo 3º del Reglamento de dicha Ley, Decreto Ejecutivo N° 18445-H del 9 de septiembre de 1988 publicado en Alcance N° 29 a La Gaceta N° 181 del 23 de septiembre de 1988. La integración de dicha normativa permite concluir que por tales se entiende las rentas provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional. El supuesto esencial de dicha norma es que se gravan las rentas que se produzcan teniendo como sustrato material el territorio costarricense. De ahí lo alegado por la parte actora en cuanto a este principio. Ahora bien, esa territorialidad, desde la perspectiva del Estado, correlaciona al tributo con el espacio físico en el que el Estado ejerce su potestad tributaria, lo cual es inherente a su condición de soberano. Y desde la perspectiva del sujeto pasivo, la posibilidad de interpretación admite criterios jurídicos mucho más abstractos en función de la gama de posibilidades para que se produzcan los distintos enunciados normativos mediante los cuales se tipifica el hecho generador tributo (Artículos 53, 54 y 55 de la Ley de cita). Así, de conformidad con el Artículo 53 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Hecho Generador de este tributo se produce cuando la renta o beneficio de fuente costarricense se pague, acredite o de cualquier forma se ponga a disposición de personas domiciliadas en el exterior. Como se puede apreciar, se trata de tres supuestos de conducta diferente: pagar, acreditar, o poner a disposición del domiciliado en el exterior la renta. Aunque la descripción hecha en la norma crea una sinonimia interpretativa, es lo cierto que se trata de acciones no sólo diferentes, sino que admiten diversas interpretaciones. Al respecto la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha dicho lo siguiente:

(...) XII. Elemento objetivo. Hecho generador. Aspecto temporal. El impuesto sobre remesas al exterior tiene por objeto gravar toda renta o beneficio de fuente costarricense que sea destinada al exterior (artículo 52 de la Ley No. 7092). Por su parte, el elemento material objetivo, a decir del numeral 53 de la Ley de cita, **consiste en el pago, acreditación o la puesta en disposición de las rentas a las personas domiciliadas en el exterior.** En este sentido, es criterio de esta Sala, que una correcta interpretación de ese aspecto lleva a concluir que el hecho generador del tributo está constituido por la percepción, débito o puesta a disposición de la entidad domiciliada en el extranjero. Lo anterior en razón de que al tenor de lo dispuesto por el canon 56íbidem, el contribuyente de la obligación tributaria es la entidad no domiciliada, por ende, aún cuando el agente domiciliado haga las veces de retenedor del impuesto y sea responsable solidario por el pago del tributo, ello no implica que la entidad que recibe la remesa no sea la principal obligada frente al Fisco, o que bien, la carga fiscal vincule en inicio al nacional. Esto es de especial relevancia en este caso, en tanto, **son las sumas que efectivamente sean remesadas, las que constituirán la base de cálculo del tributo, es decir, la base imponible del impuesto deberá determinarse por las rentas efectivamente trasladadas al extranjero (...)** " Sentencia: 00950 Expediente: 01-000889-0161-CA Fecha: 07/12/2005 Hora: 3:50:00 PM Emitido por: Sala Primera de la Corte. [...] **4- Sobre la prescripción del impuesto a las remesas al exterior.** La alegación de la excepción de prescripción en un crédito fiscal tiene como objetivo la extinción de la obligación a cargo del sujeto pasivo, tal y como se desprende del Artículo 35 literal e) del Código de Procedimientos

y Normas Tributarios. La regla general que rige sobre la prescripción en este tipo de obligaciones aparece contenida en el Artículo 51 del citado Código que literalmente dispone:

"SECCIÓN SEXTA Prescripción **ARTÍCULO 51.-**

Términos de prescripción. La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los tres años. Igual término rige para exigir el pago del tributo y sus intereses.

El término antes indicado se extiende a cinco años para los contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Tributaria o a los que estén registrados pero hayan presentado declaraciones calificadas como fraudulentas o no hayan presentado las declaraciones juradas. Las disposiciones contenidas en este artículo deben aplicarse a cada tributo por separado. (Así reformado por el artículo 1º de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)". (Fuente: SINALEVI).

Sin embargo, esta regla requiere de ciertas precisiones cuando se trata del Impuesto sobre las Remesas al exterior, que es en la especie, el tributo sobre el cual recae la disconformidad de la parte actora. Para dilucidar este punto, se parte de la descripción del hecho generador que establece el Artículo 53 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, conforme al cual, el impuesto se genera cuando la renta o beneficio de fuente costarricense se pague, acredite o de cualquier forma se ponga a disposición de personas domiciliadas en el exterior. Conforme al Artículo 60 de esa misma normativa, este impuesto debe liquidarse en el momento en que ocurra el hecho generador, y su pago debe verificarse dentro de los quince primeros días naturales del mes siguiente de sucedido aquél."

3. Impuesto sobre remesas al exterior: Análisis sobre la aplicación y la responsabilidad del agente retenedor

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección VIII]^{iv}

Voto de mayoría

“V- FONDO DEL ASUNTO. Dispone la Ley del Impuesto sobre la Renta, N° 7092, la creación del impuesto denominado *sobre las remesas al exterior, el cual* grava toda renta o beneficio de fuente costarricense destinada al exterior, cuya obligación de pago se genera cuando la renta o beneficio de fuente costarricense se pague, acredite o de cualquier forma se ponga a disposición de personas domiciliadas en el exterior. Por disposición expresa de la ley, son contribuyentes de este impuesto, las personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior que perciban rentas o beneficios de origen costarricense; las personas físicas o jurídicas domiciliadas en Costa Rica que efectúen la remesa, o acrediten las rentas o beneficios gravados, los agentes de retención, y los representantes de los contribuyentes, son responsables solidarios del pago del impuesto y de los recargos, multas e intereses que correspondan, de conformidad con dicha Ley. Este impuesto debe liquidarse en el momento en que ocurra el hecho generador, y su pago deberá verificarse dentro de los quince primeros

días naturales del mes siguiente de sucedido aquél. Es un impuesto de pago único y definitivo a cargo de los beneficiarios en el exterior. La obligación de retener y pagar el impuesto subsiste aun en el caso en que el contribuyente, esté ocasionalmente en el país. Los contribuyentes a que se refiere este título son subrogados en el cumplimiento de todas las obligaciones que establece la ley, por las personas domiciliadas en el país que efectúen los pagos o créditos correspondientes. En cuanto a las tarifas, la normativa dispone, en lo que manifiesta la parte actora, que no se pagarán impuestos por los intereses, comisiones y otros gastos financieros pagados por empresas domiciliadas en el país a bancos en el exterior -o a las entidades financieras de éstos-, reconocidos por el Banco Central de Costa Rica como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales, incluidos los pagos efectuados por tales conceptos a proveedores del exterior por la importación de mercancías. Tampoco se pagará el impuesto por los arrendamientos de bienes de capital y por los intereses sobre préstamos, siempre que éstos sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias por empresas domiciliadas en el país, pagados a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, dedicadas a este tipo de operaciones. Cuando se trate de arrendamiento por actividades comerciales, se pagará una tarifa del quince por ciento (15%) sobre los pagos remesados al exterior. Corresponde a la Dirección General de la Tributación Directa la reglamentación, administración y fiscalización de los impuestos a que se refiere esta ley (Artículos 52 a 61, todos referenciados en lo conducente, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta). Por su parte, *el inciso n), NO ñ), como erróneamente alega el actor, del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la renta, hoy derogado*, disponía, en lo que ha sido alegado por la parte actora, lo siguiente: ARTICULO 12.- Costos y gastos deducibles. Las empresas y personas con actividades lucrativas citadas en el artículo 2º de la Ley, tienen derecho a deducir de su renta bruta, los costos y gastos necesarios contemplados en el artículo 8º de la Ley, siempre que sean necesarios para producir ingresos actuales o potenciales gravados con el impuesto sobre utilidades. De acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior, serán deducibles de la renta bruta: "(...) " n) El equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la renta disponible del período anterior, que se hubiere invertido en bienes de capital, por empresas agropecuarias y agroindustriales en sus actividades económicas. Se entiende por bienes de capital los bienes muebles necesarios y de uso directo en la explotación de estos negocios, ya sea que se trate de empresas nuevas, ampliación de las existentes o de inversiones en las explotaciones citadas, con la siguiente enumeración: I. Maquinaria de instalación fija; II. Maquinaria pesada móvil; III. Material rodante; IV . Vehículos automotores que se utilicen directamente en el proceso productivo; V. Herramientas pesadas; y VI. Otros bienes a juicio de la Dirección, previa autorización."

La Administración Tributaria tendrá amplia facultad para rechazar estas inversiones, cuando no se realicen en bienes productivos utilizados para el mantenimiento, expansión o diversificación, propios de la actividad empresarial.

Se considera realizada la inversión, tratándose de bienes muebles comprados localmente, en la fecha de la facturación; cuando se trate de importaciones en la fecha de aceptación de la respectiva póliza de desalmacenaje. Tratándose de compras de bienes inmuebles, plantaciones o mejoras, en el período fiscal que queden

definitivamente en propiedad o establecidas, según corresponda. Estas empresas deberán presentar conjuntamente con la declaración del impuesto, un detalle de las inversiones realizadas por este concepto. Para efectos de esta disposición, cuando los bienes sean depreciables, la base para el cálculo de las cuotas de depreciación debe ser la diferencia, entre el precio de costo y el importe de esta deducción. Para tener derecho a este beneficio, las empresas agropecuarias y agroindustriales que además ejerzan otras actividades, deberán llevar cuentas por separado para cada actividad, de lo contrario no gozarán del beneficio. Todas las deducciones que se reglamentan en este artículo, con excepción de las consideradas en el inciso 1), serán aceptadas por la Administración Tributaria, siempre que cumplan los requisitos estipulados en los tres últimos párrafos del artículo 8º de la Ley. (De acuerdo con la reforma practicada por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo N° 20620 de 8 de agosto de 1991 se corrió la numeración y el presente artículo 12 ocupó el lugar que antes correspondía al artículo 11). (Así reformado por el artículo 5º del decreto ejecutivo No.25046 de 26 de marzo de 1996).**DEROGADO** por el inciso 4) del artículo 8 del Decreto Ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001. Fuente: SCIJ, SINALEVI, PGR. A juicio de este órgano colegiado, los elementos constitutivos de la estructura del tributo en comentario, resultan claros en su formulación, ya que se trata de un impuesto que grava el envío de remesas a personas radicadas en el extranjero, siendo que por tal motivo, la norma refiere a las remesas de fuente costarricense. Igualmente, la reglamentación hecha ostenta cierta claridad que no escapa a nuestro criterio como juzgadores. Así, tenemos que el deber formal de cumplir con el pago del impuesto, surge para la persona o personas a quienes se benefician con el envío de la remesa al momento mismo en el que se produce ese acto de envío. Es por eso, prácticamente de efecto automático, en tanto con el mero hecho de producirse el envío, surge la obligación de pago. Es entonces uno de esos tributos engarzados dentro de la dinámica del tráfico mercantil, por cuyas características prácticas, el legislador atribuye al remitente de la remesa, un rol de colaborador obligado de la potestad fiscalizadora que es propia de la Administración Tributaria, y para el caso en que incumpla, lo considera responsable solidario por dicha obligación, debiendo "subrogar" al principal obligado, en los términos que lo dispone el Artículo 57 de la Ley del Impuesto sobre la Renta-, en el cumplimiento del deber de pago. La razón evidente para que tal función de colaboración surja y del por qué de la solidaridad de la responsabilidad, es el conocimiento inmediato que el remitente tiene, no sólo de la existencia del hecho generador de la obligación tributaria, sino del momento en el que el mismo se produce, y del monto que corresponde al crédito fiscal. Al respecto, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha señalado que: "(...) "...las entidades domiciliadas encargadas de remitir las remesas, ostentan un papel de agente recaudador del impuesto, función de la cual deriva y deviene en lógica la responsabilidad solidaria que el legislador les ha definido respecto de su retención y pago, ya que se colocan en una posición que les permite conocer cuando opera el hecho generador y por ende, cuando nace la deuda tributaria. En este sentido el citado numeral 65, párrafo primero señala: "*Las retenciones que se practiquen conforme al artículo 59 de la ley, constituyen pago único y definitivo a cargo de los beneficiarios por las rentas correspondientes y los obligados a efectuarlas tienen carácter de agentes de retención, y en ellos se subrogará la obligación conforme al artículo 57 de la ley. Los depósitos se deben efectuar en el Banco Central de Costa Rica o en las tesorerías auxiliares autorizadas, dentro de los primeros quince días (15) naturales del mes siguiente de practicadas las retenciones.*"

De esta forma, la Administración Tributaria, puede emprender el cobro, como en la especie, ante el remitente de las remesas, que por tal, debió haber ejercido la retención en la fuente. Resulta claro que el deber de aportar al fisco los montos que nazcan del impuesto aplicado surge con el advenimiento del hecho generador, punto a partir del cual, nace formalmente la deuda tributaria y por tal, el deber del remitente de fungir como recaudador del gravamen. (...) Un análisis del tipo específico del tributo lleva a esta Sala a la conclusión de que se trata de un impuesto cuyo hecho generador es instantáneo, es decir, el deber de aportar al fisco las cuotas que se generen de la aplicación de las tarifas fijadas para cada caso en particular, se da con cada remesa, esto es, cuando se produzca el respectivo hecho generador. Con ello se advierte que el impuesto no guarda sujeción a un período o espacio de tiempo determinado, sino que con cada utilidad que deba ser remesada, se impone el deber de aplicación de la imposición tributaria y por ende, la carga de retención de la suma pertinente por parte de los sujetos responsables, en la especie, los remisores de las rentas, así como su respectivo pago a la Administración Tributaria dentro del plazo de 15 días posteriores a la concreción del hecho generador (Artículo 60 Ley No. 7092)." Fuente: Sentencia: 00950 Expediente: 01- 000889-0161-CA Fecha: 07/12/2005 Hora: 3:50:00 PM Emitido por: Sala Primera de la Corte. Las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta integralmente aplicadas, permiten efectivamente a la Administración Tributaria, requerir el pago del impuesto, al remitente radicado en el territorio nacional, que ha incumplido con su deber de retener en el momento mismo de realizar el pago de la obligación subyacente, el monto correspondiente al tributo tipificado en la Ley. Lo cual surge de la solidaridad legalmente establecida, entre el remitente de la remesa y el beneficiario de la misma. En este contexto, observa el Tribunal, que en la especie, la Administración Tributaria, no ha incurrido en un exceso al ámbito de sus competencias legalmente establecidas, así como tampoco, al dictar el traslado de cargos, en una causal de nulidad de las que dispone el ordenamiento jurídico, en el marco de las regulaciones contenidas en los numerales del Capítulo Sexto, Título Sexto, del Libro Primero de la Ley General de la Administración Pública, Art. 158 y siguientes, cuyo uso faculta el numeral 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En relación con el deber que la normativa prescribe para el remitente de la remesa al exterior, la Sala Constitucional, mediante Voto 2002- 09519, ha emitido pronunciamiento sobre la constitucionalidad del mecanismo legislado, mismo que se expresa de la siguiente manera: "(...) Al efecto de convertir al agente retenedor en responsable solidario de la obligación tributaria, - por no retener el impuesto de remesas al exterior conforme lo establece el artículo 23 de la Ley de cita-, se debe agregar el dispuesto en el artículo 24 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, según el cual al agente no se le enerva su derecho para ejercer la acción tendiente a recuperar lo pagado al Estado en nombre del sujeto pasivo de la obligación tributaria, que es la persona física o jurídica domiciliada en el exterior que percibió rentas o beneficios de fuente costarricense. Dispone en lo que interesa el artículo 24 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios: *"Efectuada la retención o percepción del tributo, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido; y si no realiza la retención o percepción, responde solidariamente, salvo que pruebe ante la Administración Tributaria que el contribuyente ha pagado el tributo. Si el agente, en cumplimiento de esta solidaridad, satisface el tributo, puede repetir del contribuyente el monto pagado al Fisco.(...)"*. La responsabilidad solidaria que cuestiona el recurrente surge ante el incumplimiento del

deber de retener; constituye una medida alterna frente a la no retención o no pago de la deuda tributaria, por parte del agente retenedor, con el propósito de sobre asegurar a la Hacienda el percibimiento de las prestaciones tributarias que son imprescindibles para el funcionamiento de la Administración Pública, y sin las cuales ésta no podría subsistir. Con base en lo expuesto, se afirma que la responsabilidad solidaria del agente retenedor surge por la falta de retener oportunamente los montos por remesas al exterior, sin que pierda su derecho a intentar recuperar lo pagado a favor de la empresa domiciliada en el extranjero; por lo que el efecto cuestionado, equivale a una consecuencia necesaria para el buen funcionamiento de la Administración Pública y resulta ajustada a los parámetros de razonabilidad y proporcionalidad. En consecuencia, no se confisca de ningún modo el patrimonio del agente retenedor, como expresa el accionante; sino que se le exige el pago de lo que debió retener por el impuesto de remesas al exterior debido por el sujeto pasivo de la obligación tributaria; por lo que procede rechazar por el fondo la acción en cuanto a este extremo. **Exp:** 02-006135-0007-CO **Res:** 2002-09519 **SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.** San José, a las catorce horas con cuarenta y dos minutos del dos de octubre del dos mil dos.- En esta misma tesitura, del estudio de los autos, este órgano colegiado concluye que no existe prueba en el expediente que demuestre el efectivo cumplimiento del deber de retener el monto correspondiente al pago del **Impuesto a las Remesas al Exterior**, que debió haber realizado la parte actora de conformidad con las exigencias normativas. De tal manera que, cuando el Traslado de Cargos impugnado N° 27510000021637 de la Administración Tributaria consigna que RECOPE ha incumplido su deber de agente retenedor del impuesto, deviene en solidario responsable del monto de impuesto y de las demás cargas fiscales, de conformidad con la ley, en ese momento dicha Administración está aplicando una normativa que le permite declarar tal incumplimiento.”

4. Tributos: Impuesto sobre remesas al exterior en relación al servicio de suscripción a la transmisión electrónica de datos

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección III]v

Voto de mayoría

“VI).- OBJETO DEL PROCESO: La resolución número TFA-313-2007-P de las 9:00 hrs del 22 de agosto de 2007 y la TFA-441-2007 de las 10:00 hrs del 30 de octubre de 2007 - cuya anulación se pide en este proceso- señala que, como el impuesto sobre remesas al exterior grava toda renta o beneficio de fuente costarricense destinada al exterior, así como el pago de cualquier beneficio utilizado o que tenga su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en el territorio de la República, el BCCR debe pagar el impuesto establecido por la Administración Tributaria, al amparo de lo establecido en los numerales 52, 53, 54 inciso d) y párrafo final, así como el 55 inciso h) y 59 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y los ordinales 60 y 63 de su reglamento. Para el Tribunal Fiscal Administrativo, el pago procede aún cuando se trate del servicio de suscripción a la transmisión electrónica de datos-, puesto que se utiliza y aprovecha en el territorio nacional, en el que se producen los efectos

deseados por las partes contratantes. En estos casos, la renta generada debe entenderse de fuente costarricense, pues con ella se retribuye a sujetos domiciliados en el exterior. No obstante la procedencia del cobro del tributo, según ajuste de la Administración Tributaria examinado en las referidas resoluciones, la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo resuelve eximir al BCCR del ajuste practicado por concepto de Impuesto sobre remesas al exterior, períodos 2002 y 2003 por los siguientes motivos: **a.-** acudiendo a principios de "*buena fe, seguridad jurídica, justicia y equidad*" , toda vez que para la fecha en que se debió realizar la retención del impuesto, no había claridad ni certeza jurídica respecto a la aplicación del tributo al caso concreto, adicionalmente, la Dirección General de Tributación Directa había indicado al Ministerio de Hacienda, en relación con una de estas empresas-oficio DGT-1138-05 de 19 de julio de 2005-, que no estaba sujeta al referido tributo, lo que válidamente pudo inducirla a error; **b.-** es necesario no causar graves dislocaciones a la seguridad, la justicia y la paz sociales y al ser el BCCR un contribuyente "iure", debe evitársele un perjuicio económico injustificado, ante su actuación de buena fe; **c.-** en otras ocasiones el Tribunal Fiscal ha dimensionado la aplicación de la norma tributaria en el tiempo - ver fallo TFA-51-07 de 27 de febrero de 2007-, lo que ha realizado en aplicación supletoria del artículo 91 párrafo 2 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, tal y como lo autoriza el numeral 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

VII) DE LA NULIDAD DE LA RESOLUCIÓN POR FALTA DE COMPETENCIA DEL TRIBUNAL PARADIMENSIONAR EN EL TIEMPO EL COBRO DE TRIBUTOS: En el presente asunto, el Tribunal Fiscal Administrativo en las resoluciones No. TFA-313-2007-P y N° TFA-TFA-441-2007a pesar de que sostiene la procedencia legal del cobro, ha dispuesto eximir al BCCR del ajuste practicado por la Administración Tributaria por concepto de Impuesto sobre remesas al exterior, por los períodos 2002 y 2003, lo que convierte en nulas aquellas resoluciones, por lo que se indica: **a.-** Existe una nulidad absoluta cuando falta uno de los elementos constitutivos del acto administrativo (*vgr. competencia, legitimación, investidura, voluntad, motivo, contenido, fin, motivación, forma de exteriorización prescrita y procedimiento administrativo*) o cuando existe un *defecto* en uno de esos elementos, de manera tal que impida la realización del fin. En el presente caso, se produce la total ausencia de uno de esos elementos constitutivos como es la competencia. El Tribunal Fiscal Administrativo carece de competencia para "dimensionar" los efectos de sus resoluciones, potestad que en el ordenamiento jurídico ostenta -para la fecha en que se emitió la resolución-, el Tribunal Constitucional (artículo 91 la Ley de la Jurisdicción Constitucional, en adelante LJC), en relación con las acciones de inconstitucionalidad. Debe tenerse presente que, la atribución de competencias que implican, como este caso, la supresión de derechos o la imposición de obligaciones, debe ser regulada por ley (doctrina del numeral 59.1 de la Ley General de la Administración Pública, en adelante, LGAP) y la ley no ha previsto tal potestad para el referido órgano administrativo. El artículo 91 de la LJC, otorga al Tribunal Constitucional la facultad de "*...graduar o dimensionar en el espacio, el tiempo o la materia...*", el efecto retroactivo típico de la anulación de una norma del ordenamiento, permitiéndole además, dictar las reglas que sean necesarias para evitar que - con la eliminación de la norma- se produzcan graves dislocaciones a la seguridad, la justicia o las paz sociales, lo que se establecerá de manera fundamentada. Se trata - como se

dijo- de una potestad del Tribunal Constitucional y el legislador ha tomado en cuenta en este caso, que los actos contrarios a la Constitución son absolutamente nulos y que al así declararlos, puede violentar seriamente la paz, la justicia y la seguridad. Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica son declarativos y, por ende, surten efectos de manera retroactiva. Esta tesis de principio ha sido matizada por el legislador, dado el impacto que una resolución anulatoria puede tener en el ordenamiento jurídico, permitiéndole por ello a ese órgano jurisdiccional, de raigambre constitucional (artículo 10 de la Constitución Política), en relación a las acciones de inconstitucionalidad, dimensionar los efectos de tal declaratoria (ver sobre el tema el voto N° 252-91 de las 16:10 hrs del 1 de febrero de 1991 de la Sala Constitucional). En el caso bajo examen, el Tribunal Fiscal Administrativo no ejerce las funciones de contralor de constitucionalidad, razón por la cual no podría hacer uso de las facultades que le ha otorgado el legislador a la Sala Constitucional, para un determinado tipo de proceso -las acciones de inconstitucionalidad-, pues carece de competencia para ello. También advierte este órgano colegiado que no se indican los motivos por cuáles se produciría una seria afectación de la paz, la justicia y la seguridad sociales con el cobro de ¢16.539.635,00 al BCCR. El artículo 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios admite, a falta de norma expresa, la aplicación supletoria de disposiciones generales de procedimiento administrativo y, en su defecto, de los Códigos de Procedimientos Civiles o Penales, según se trate, sin embargo, la Ley de la Jurisdicción Constitucional, no es una norma de procedimiento administrativo, ni uno de los Códigos Procesales que indica aquella disposición y que pueden ser aplicados supletoriamente a falta de norma expresa, como mal lo entiende el Tribunal Fiscal. Resulta claro que, por la vía de la integración normativa ha asumido ese órgano administrativo una competencia jurisdiccional que es reserva de ley, lo que vicia de nulidad su resolución; **b.-** Por la vía del dimensionamiento de efectos - para lo que no es competente según lo dicho-, en realidad, el Tribunal Fiscal Administrativo ha dispuesto exonerar al BCCR del ajuste practicado por la Administración Tributaria por concepto de Impuesto sobre remesas al exterior, por los períodos 2002 y 2003 - dado que la misma resolución señala que en el caso concreto se producen todos los supuestos para el ajuste tributario- y, la exoneración de aquellos, por disposición expresa del numeral 61 del Código Tributario es reserva de ley. En consecuencia, las resoluciones impugnadas en tanto además conceden, sin respaldo legal alguno, exención tributaria a la traída a juicio, son absolutamente nulas.”

5. Impuesto sobre remesas al exterior: Elementos subjetivo y objetivo, hecho generador y base imponible

Responsabilidad del agente retenedor y aplicación del principio de realidad económica

[Sala Primera]^{vi}

Voto de mayoría

“VII.- Fundamento legal del impuesto sobre los reaseguros. Principio de reserva legal. En lo atinente al primer agravio de fondo por violación directa, el Instituto actor indica que en el presente proceso, se está creando un nuevo impuesto no previsto por ley, en tanto para gravar la actividad reaseguradora el Tribunal se sustenta en el inciso d) del artículo 54 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Sobre esta temática, acusa violentados los preceptos 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 11 y 121 incisos 13 de la Constitución Política, 11 de la Ley General de la Administración Pública y 54 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de los cuales desprende que se ha quebrantado el principio de reserva legal en materia tributaria. Las defensas planteadas en este sentido son confusas y contradictorias, pues si bien el recurrente alega que se ha provocado una violación al principio de legalidad tributaria, por otra parte, hace referencia a que los reaseguros se encuentran gravados no por el inciso d) del artículo 54 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino en el párrafo final de dicha norma, con lo cual acepta que la actividad de interés, sí se encuentra sujeta al impuesto. Las normas invocadas por el recurrente, salvo la relativa al impuesto sobre la renta, sustentan y dan contenido al denominado Principio de reserva de ley tributaria. Los tributos y sus excepciones están cubiertos por ese postulado, según el cual, corresponde al legislador, su creación, modificación y extinción. Este principio es denominado como *“legalidad tributaria”* y en el Ordenamiento Jurídico constitucional costarricense encuentra sustento en la letra del numeral 121 inciso 13 de la Carta Magna, que asigna a la Asamblea Legislativa la atribución exclusiva de *“establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar las municipales.”* A nivel legal, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en el artículo 5, dispone con claridad: *“ En cuestiones tributarias solo la ley puede: a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo; b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; (...)*” Precepto que encuentra plena armonía con el canon 124 de la Ley General de la Administración Pública, en tanto dispone: *“Los reglamentos, circulares, instrucciones y demás disposiciones administrativas de carácter general no podrán establecer penas ni imponer exacciones, tasas, multas ni otras cargas similares.”* Esta Sala, por lo demás, en diversos pronunciamientos, con apoyo en los artículos 5 y 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios citados, ha sido enfática al establecer su preeminencia y obligatoriedad. Por tal motivo se ha destacado la imposibilidad de crear tributos o exenciones por vía distinta a la de la ley expresa (entre otras, No. 5 de las 15 horas 30 minutos del 5 de enero del 2000). Cabe precisar que este principio infiere un ámbito material, dentro del cual, se establecen cuales son los componentes del tributo que necesariamente, deben ser creados por ley expresa. Dentro de estos elementos, se encuentran, indefectiblemente, el hecho generador, el sujeto pasivo, la base imponible, así como período de cobro, según sea progresivo o instantáneo. Escapan de la rigurosidad de este principio los componentes meramente procedimentales, tales como mecanismos de recaudación, tramitación, entre otras. De allí que la reserva de ley referida pueda calificarse como *“relativa”*, según lo ha ratificado en varios de sus pronunciamientos la Sala Constitucional, entre otros en las resoluciones Nos. 8271-2001, 8580-2001 y 5504-2002. En la especie, interesa determinar si las primas de los reaseguros son una actividad que se encuentra considerada dentro de los presupuestos que regula la Ley del Impuesto sobre la Renta y sus reformas (en adelante, Ley No. 7092) dentro del gravamen de las remesas al exterior. Para tales fines, es imprescindible indicar cual es el objeto del tributo. La

imposición sobre la renta en el Ordenamiento Jurídico nacional se sustenta en un sistema cedular, que se caracteriza por la definición de varios tipos de impuestos según el tipo de utilidad que se trate. En atención a esta particularidad, dicha imposición está integrada por una serie de componentes que la determinan, como es el caso del impuesto sobre las utilidades, impuesto sobre las rentas percibidas por trabajo personal dependiente, impuesto sobre remesas al exterior y el impuesto por intereses. En el caso que interesa, el impuesto sobre las remesas al exterior se encuentra regulado en el título IV de dicha legislación y **tiene por objeto gravar las rentas o beneficios de fuente costarricense destinadas al exterior** (numeral 52 de la Ley No. 7092). La definición del impuesto impone desde el inicio, un elemento objetivo para la determinación de las actividades que están sujetas a dicho gravamen, tal cual es, rentas o beneficios de fuente costarricense destinadas al exterior. Se trata, como se ha dicho, de un componente objetivo orientado hacia la consideración de exportación de las utilidades que se deriven de fuente nacional, en aplicación de los criterios de territorialidad en que se sustenta el sistema impositivo nacional.

VIII.- Rentas de fuente costarricense. Alcances. Para estos efectos es primordial definir y precisar el contenido del término “rentas de fuente costarricense”. El párrafo final del artículo 1 de la Ley No. 7092 otorga un primer parámetro de aproximación en este sentido al indicar: “... se entenderá por rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal, de acuerdo con las disposiciones de esta ley.” En la especificidad del impuesto sobre remesas al exterior, los preceptos 54 y 55 ibidem, establecen una lista de algunas rentas o beneficios que son considerados por el legislador como de fuente costarricense. En este sentido, como bien lo cita el recurrente, el inciso d) del numeral 54 referido, incluye dentro de estas utilidades, a las primas de seguros, no así las primas por reaseguros, punto a partir del cual sustenta su tesis de que estas segundas no se encuentran afectas al impuesto, lo que provoca, en su entender, una violación al Principio de Reserva de Ley. No concuerda esta Sala con dicho criterio, al menos de forma plena y en la manera planteada. La lista de rentas que realizan las normas mencionadas, no debe ser considerada como una lista taxativa, aspecto que no roza con el principio que se deriva del enunciado 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ya que, si bien ese precepto indica que los componentes de los tributos deben ser creados por ley, lo cierto del caso es que el párrafo final del artículo 54 en cuestión, constituye una referencia que otorga apertura a las rentas que se encuentran sujetas a este tributo, siempre que se encuentren dentro del presupuesto definido por la misma. Indica el párrafo mencionado: “*Todo otro beneficio no contemplado en los incisos precedentes que hayan sido generados por bienes de cualquier naturaleza o utilizado en el país, o que tenga su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en el territorio de la República*” Constituye este epígrafe una norma de enlace con la definición que ya de por sí, sobre el particular, había esbozado el precitado numeral 1 de la ley No. 7092. De esta forma, aún cuando no se encuentre expresado de forma directa que una determinada renta forma parte de las que son consideradas como de fuente costarricense, tal indicación, a la luz de lo expuesto, deviene en innecesaria, en tanto, si constituye una actividad que ha generado un beneficio que haya sido producto de actividades realizadas, bienes situados o

capitales utilizados en territorio nacional, que deban ser remitidos a entidades extranjeras, deberá ser considerada sujeta al impuesto de remesas al exterior.

IX.- Cabe entonces concretar si las primas de reaseguros forman una renta de fuente costarricense y por ende, si están afectas al impuesto bajo análisis. Para tal fin es necesario conceptualizar el contrato de reaseguro. A los efectos, el recurrente, citando doctrina especializada, lo define como: “... *una transacción mediante la que una compañía aseguradora (el reasegurador) acuerda indemnizar a otra compañía aseguradora (la compañía cedente o primaria) contra toda o parte de la pérdida que la última sufra bajo una póliza o pólizas que haya emitido. Por este servicio, la compañía cedente paga al reasegurador una prima.*” (folio 323). Por su parte, algún sector de la doctrina jurídica lo entiende como una operación mediante la cual, considerando el asegurador demasiado pesado o peligroso para él, el riesgo que ha aceptado cubrir, se descarga parcialmente de éste sobre otro asegurador, permaneciendo obligado frente al asegurado. Indistintamente del concepto a utilizar, todos coinciden en los alcances y naturaleza de este contrato. Lo que interesa en el fondo es si la naturaleza y particularidades de los reaseguros permiten considerarlos dentro del concepto de sujeción tributaria definido por los numerales 1, 53 y 54 de la Ley No. 7092. Sobre el particular, debe agregarse que el contenido mismo del concepto analizado, lleva implícito el reconocimiento de beneficios y utilidades a la entidad reaseguradora, de lo cual deriva que se trata de un negocio que genera rentas. En el sub-examine, en términos generales, la actividad reaseguradora considerada, se deriva de la potestad que en materia de seguros, de forma monopólica, ejerce el Instituto actor al amparo de la Ley No. 12 del 30 de octubre de 1994; de modo que es innegable que las rentas que se remesan a entidades aseguradoras extranjeras por concepto de los reaseguros suscritos, provienen de fuente costarricense, ya que se trata del ejercicio de las competencias de una entidad nacional, situada en territorio costarricense, por lo que son entonces utilidades que provienen de bienes y capitales situados en territorio nacional. Ergo, son ingresos generados a partir de una fuente costarricense, por empresas que compran el reaseguro, lo que da como resultado la remesa. Siendo de esta forma, es claro que la calificación jurídica de tales actividades comprende el concepto de fuente aludido y por ende, se encuentran afectas al impuesto. Para mayor claridad, el artículo 59 de la Ley No. 7092, regula el tema de las tarifas del impuesto, y sobre el particular de las cuotas de los reaseguros indica en el párrafo tercero: “**Por los reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase se pagará una tarifa del cinco punto cinco por ciento (5.5%)**” (el resaltado no es del original) Debe advertirse, por guardar importancia en el presente litigio, que la norma referida se encuentra localizada en el título IV de la Ley No. 7092, título que se denomina “Del impuesto sobre las remesas al exterior”, de lo que resulta que las tarifas impuestas, recaen de forma específica, sobre dichas rentas, ergo, al mencionar el legislador que los reaseguros forman parte de las materias o utilidades sujetas al gravamen en mención, no cabe lugar a dudas el criterio de sujeción que le aplica. Deriva de lo anterior que en el fondo no se ha producido el yerro acusado, pues si bien la sujeción impositiva de los reaseguros no se desprende del mencionado inciso d) del numeral 54 de la Ley No. 7092 de forma directa, sí se desprende del párrafo final de ese numeral en relación con el artículo 1 ibídem, por lo que en el fondo, el efecto jurídico resulta ser el mismo, es decir, las rentas que se generan de las transacciones de reaseguramiento son beneficios sujetos al impuesto de remesas al exterior. Tanto los

seguros como los reaseguros se encuentran regidos por una tarifa impositiva del 5.5%, por lo que, según se indicó, el resultado jurídico sería el mismo, con lo cual, deviene en inútil el alegato interpuesto por el actor recurrente, por lo que se impone el rechazo del cargo.

X.- Sobre las remesas al exterior. Elementos del tributo. En lo atinente al segundo agravio formulado, el recurrente acusa que se ha realizado una errónea interpretación del hecho generador del tributo, en violación del ordinal 53 de la Ley No. 7092, puesto que la sentencia recurrida interpreta que aquél se produce con el registro de un monto en una cuenta particular en los libros del agente retenedor, sin que de ninguna forma el contribuyente pueda disponer de sus rentas, con la materialización de ese acto. El debate planteado obliga a analizar los componentes de este impuesto en particular, a partir de la definición que el legislador ha otorgado al hecho generador del tributo, para posteriormente determinada ya la sujeción de las primas de reaseguros al impuesto, establecer en el caso concreto, cual es la base imponible sobre la cual debe realizarse el cálculo pertinente, a fin de inferir si el cobro realizado por el Ministerio de Hacienda y prohiado por el Tribunal, se ajusta a derecho, o si por el contrario, consiste en una actuación contraria al régimen jurídico aplicable a la especie.

XI.- Sujeto pasivo. Agente recaudador. Papel del INS. En lo que se refiere al elemento subjetivo, la misma ley se encarga de establecer el obligado en la relación tributaria, al indicar en el numeral 56 ibidem que *“son contribuyentes de este impuesto, las personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior que perciban rentas o beneficios de fuente costarricense”*. El criterio general de sujeción, en su arista subjetiva, se conforma por ende por las personas físicas o jurídicas no domiciliadas en el país, que se benefician de rentas de fuente nacional. No obstante, siendo un deber que se impone a no domiciliados, en la misma norma aludida se establece un principio de solidaridad respecto de los agentes retenedores del impuesto, por su no pago, o bien, por la no aplicación o aplicación indebida de las retenciones que regulan cada tipo de remesa. Así, en el párrafo segundo de esta disposición se dispone que *“... son responsables solidarios de las obligaciones establecidas en esta ley, incluso del pago del impuesto, las personas físicas o jurídicas domiciliadas en Costa Rica que efectúen la remesa o acrediten las rentas o beneficios gravados.”* Cabe destacar que a la luz de lo dispuesto por el numeral 24 inciso d) en relación al precepto 65 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo No. 18445-H, las entidades domiciliadas encargadas de remitir las remesas, ostentan un papel de agente recaudador del impuesto, función de la cual deriva y deviene en lógica la responsabilidad solidaria que el legislador les ha definido respecto de su retención y pago, ya que se colocan en una posición que les permite conocer cuando opera el hecho generador y por ende, cuando nace la deuda tributaria. En este sentido el citado numeral 65, párrafo primero señala: *“Las retenciones que se practiquen conforme al artículo 59 de la ley, constituyen pago único y definitivo a cargo de los beneficiarios por las rentas correspondientes y los obligados a efectuarlas tienen carácter de agentes de retención, y en ellos se subrogará la obligación conforme al artículo 57 de la ley. Los depósitos se deben efectuar en el Banco Central de Costa Rica o en las tesorerías auxiliares autorizadas, dentro de los primeros quince días (15) naturales del mes siguiente de practicadas las retenciones.”* De esta forma, la Administración Tributaria, puede emprender el cobro, como en la especie, ante el remitente de las remesas, que

por tal, debió haber ejercido la retención en la fuente. Resulta claro que el deber de aportar al fisco los montos que nazcan del impuesto aplicado surge con el advenimiento del hecho generador, punto a partir del cual, nace formalmente la deuda tributaria y por tal, el deber del remitente de fungir como recaudador del gravamen.

XII. Elemento objetivo. Hecho generador. Aspecto temporal. El impuesto sobre remesas al exterior tiene por objeto gravar toda renta o beneficio de fuente costarricense que sea destinada al exterior (artículo 52 de la Ley No. 7092). Por su parte, el elemento material objetivo, a decir del numeral 53 de la Ley de cita, **consiste en el pago, acreditación o la puesta en disposición de las rentas a las personas domiciliadas en el exterior.** En este sentido, es criterio de esta Sala, que una correcta interpretación de ese aspecto lleva a concluir que el hecho generador del tributo está constituido por la percepción, débito o puesta a disposición de la entidad domiciliada en el extranjero. Lo anterior en razón de que al tenor de lo dispuesto por el canon 56 ibidem, el contribuyente de la obligación tributaria es la entidad no domiciliada, por ende, aún cuando el agente domiciliado haga las veces de retenedor del impuesto y sea responsable solidario por el pago del tributo, ello no implica que la entidad que recibe la remesa no sea la principal obligada frente al Fisco, o que bien, la carga fiscal vincule en inicio al nacional. Esto es de especial relevancia en este caso, en tanto, **son las sumas que efectivamente sean remesadas, las que constituirán la base de cálculo del tributo, es decir, la base imponible del impuesto deberá determinarse por las rentas efectivamente trasladadas al extranjero,** tema que será objeto de examen ulteriormente. Sobre este aspecto en particular, interesa establecer el momento en que se perfecciona el hecho generador y por tal, surge a la vida jurídica la obligación tributaria, en tanto el Instituto recurrente aduce que tal efecto se da cuando las remesas se ponen a disposición de la entidad reaseguradora, por lo que la consignación en libros de la deuda, no constituye un parámetro válido para fijar la base imponible. En relación, acorde a lo preceptuado por el canon 61 del citado Decreto Ejecutivo No. 18445-H *“Se entiende ocurrido el hecho generador cuando la renta de fuente costarricense se pague, acredite o se ponga a disposición de personas no domiciliadas en el país, el acto que se realice primero.”* Al tenor de lo expuesto con antelación, si bien la norma otorga varias posibilidades para la materialización del hecho generador, al tratarse de un tributo de generación instantánea, es cuando la renta efectiva, por cualquier medio, se pone a disposición del extranjero (dentro de un concepto de realidad económica) que se tiene por concretado el hecho generador, y por ende, cuando se impone el deber de retención y pago del impuesto.

XIII. Un análisis del tipo específico de tributo lleva a esta Sala a la conclusión de que se trata de un impuesto cuyo hecho generador es instantáneo, es decir, el deber de aportar al fisco las cuotas que se generen de la aplicación de las tarifas fijadas para cada caso en particular, se da con cada remesa, esto es, cuando se produzca el respectivo hecho generador. Con ello se advierte que el impuesto no guarda sujeción a un período o espacio de tiempo determinado, sino que con cada utilidad que deba ser remesada, se impone el deber de aplicación de la imposición tributaria y por ende, la carga de retención de la suma pertinente por parte de los sujetos responsables, en la especie, los remitores de las rentas, así como su respectivo pago a la Administración Tributaria dentro del plazo de 15 días posteriores a la concreción del hecho generador (artículo 60 Ley No. 7092). La expresión que de aquel componente

dispone la ley, permite inferir, según se ha dicho, que éste se genera cuando por cualquier medio, se ponga a disposición del no domiciliado la renta efectiva correspondientes. El tema de fondo que se discute en esta contienda judicial se refiere a la acreditación, dado que el recurrente arguye que el hecho generador del impuesto se refiere a una transacción mediante la cual la renta pasa a disposición del sujeto pasivo, a diferencia de lo resuelto por el Tribunal sentenciador, quien en la resolución impugnada indicó que por acreditación debe entenderse el registro en libros. A la luz de lo anteriormente expuesto, y siendo que el presupuesto fáctico del gravamen se tiene por ocurrido cuando se envía la remesa, es claro que debe entenderse, dentro este caso, que cuando hace referencia a la acreditación, se trata de un modo de poner a disposición de un no domiciliado las rentas que le corresponden, producto de sus relaciones económicas con un nacional. Así visto, se trata de un mecanismo de transferencia o remisión de rentas. Lo anterior en razón de que de considerarse que este concepto se relaciona con la aplicación de los sistemas contables que permite el Ordenamiento Jurídico nacional, se perdería de vista la finalidad esencial del tributo, tal cual es, gravar las rentas de fuente costarricense que efectivamente perciban personas extranjeras. En efecto, si se tuviere que la acreditación se refiere al registro en los libros contables del movimiento económico, no se estaría frente a un supuesto de “puesta en disposición”. Ello por cuanto dentro del sistema del devengo (de aplicación a la materia impositiva del impuesto sobre las rentas, según lo dispone el canon 55 del Decreto Ejecutivo No. 18445-H), la consignación del pasivo en los registros del domiciliado, no infiere ni supone un modo de disponibilidad de la renta. Lo anterior engarza a plenitud con el principio de realidad económica, pues se estaría gravando el monto realmente enviado y no un dato teórico. Bien puede darse el caso de que aún asentada la deuda, no haya sido remesada, caso en el cual, conforme se ha indicado, no se podría tener por ocurrido el hecho generador. Así visto, los principios inherentes al tipo de impuesto en examen, llevan a concluir que es la transferencia de fondos lo que debe entenderse por acreditación. Ergo, el registro del pasivo en libros, no es un supuesto que permita entender la concreción del hecho generador, pues no reúne las condiciones dispuestas por el legislador para ese fin, al no constituir un caso de puesta en disposición de las rentas.

XIV. Base imponible. En cuanto a la base imponible, ésta constituye el parámetro cuantitativo de referencia al cual se le aplica la tarifa del impuesto, para obtener la cuota, que en estricto sentido, resulta ser el aporte contributivo del sujeto pasivo al fisco. En virtud del principio de reserva de ley que regula el precepto 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, este elemento del tributo debe ser regulado por ley. Conforme lo dispone el ordinal 58 de la Ley No. 7092, en el caso de las remesas al exterior, *“la base de imposición será el monto total de las rentas remesadas, acreditadas, transferidas, compensadas o puestas a disposición del beneficiario domiciliado en el exterior”*. Por su parte el numeral 60 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta aclara los alcances de este componente, desde el punto de vista de si las rentas sobre las cuales se impone el gravamen deben ser consideradas dentro de un concepto de renta bruta o renta líquida (neta). En relación indica la norma en lo que interesa: *“Los porcentajes de retención a que se refiere el artículo 54 (se refiere al numeral 59) se deben aplicar a las cantidades brutas que se acrediten, paguen o de cualquier forma se pongan a disposición de personas no domiciliadas en el país por los conceptos enunciados en los artículos 49 y 50 de la ley.* (corresponden

a los preceptos 54 y 55) –lo consignado entre paréntesis no es del original-. De lo anterior se colige que la base imponible está compuesta por las utilidades brutas, es decir, el total de ellas, sin que sea posible la aplicación de deducción alguna, sea por comisiones o bien los denominados gastos deducibles. Ello implica que la base imponible está determinada por los montos que efectivamente hayan sido trasladados o enviados al no domiciliado, lo que confirma la exigencia de aplicar el principio de realidad económica en estos casos. Ahora bien, alega el Instituto actor que la base imponible debe tener como parámetro el asiento contable 290-01 y no la cuenta 502, en tanto es en aquél primero en el que se acredita el monto de la renta que efectivamente será remesada. El análisis de los elementos que obran en el caso, permiten desprender que el INS consigna las deudas correspondientes a la suscripción de los contratos de reaseguro en sus asientos contables, a saber, desde un inicio, en la cuenta 502 denominada “Primas del reaseguro cedido”. Posteriormente, a tal asiento se aplica una operación aritmética en la cual interactúan una serie de variables dentro de las que destacan las siguientes: comisiones de gastos, reservas de Primas Retenidas, reservas de Primas Devueltas, intereses sobre reservas devueltas o canceladas, siniestros recuperados del reaseguro cedido y salvamentos. Estos importes son considerados por el Instituto Nacional de Seguros, a efectos de realizar una deducción o reintegro, sea a favor de la reaseguradora o bien del INS. De modo que al ponderar las “Primas cedidas”, menos “Comisiones”, menos “Siniestros”, más “Salvamentos”, más “Intereses”, más “Reservas Devueltas”, menos “Reservas Retenidas”, más o menos “Reservas Netas”, esta operación tiene como resultado el origen del asiento contable 209-01 denominado “Varias cuentas acreedoras-compañías de reaseguro cedido”. En armonía con lo indicado previamente, la deuda tributaria nace a la vida jurídica, dentro de los presupuestos que aporta el numeral 53 en cuestión, con la puesta a disposición de la remesa, lo que a propósito de la acreditación sucede con el traslado de los fondos al no domiciliado por parte del deudor, que en la especie, se constituye en agente retenedor del tributo. No obstante, estima esta Sala que la consignación en los registros contables de las partidas que se producen a raíz de la relación contractual de reaseguramiento, debe ser considerada dentro de su correcta dimensión y acorde con un principio de realidad económica, ajustado a las regulaciones que establece tanto la Ley No. 7092 como su Reglamento y a la luz de una correcta práctica hermeneútica. Esto a fin de garantizar que el poder impositivo que acude al Estado, recaiga sobre el objeto que ha sido dispuesto para ese tributo, a saber, las rentas que se giran a favor de la entidad extranjera, no así sobre el patrimonio del agente retenedor y recaudador, al margen de que éste sea solidariamente responsable por el pago, cuestión que aquí no se debate. No debe dejarse de lado que el principal obligado (sujeto pasivo) es la entidad no domiciliada. La solidaridad que establece la ley en estos casos, opera cuando no se ha realizado la retención o percepción, teniendo el deber de hacerlo, según se desprende del numeral 24 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. De este modo, es la remesa la que debe ser objeto de imposición, no así el patrimonio del residente, quien solamente sería responsable, en los casos expresamente previstos por la ley. Visto así, la cuantía de la base imponible está determinada por las sumas que son puestas a disposición del no domiciliado, ya que lo contrario, esto es, aceptar la imposición sobre un monto superior al efectivamente remesado, trascendería el objeto del tributo, escapando de su finalidad legal y trasladando la carga tributaria a quien no ostenta la condición primaria de sujeto pasivo. Desde este plano, la base imponible,

aún dentro de un concepto de renta bruta, en el caso específico de las partidas contables que maneja el INS para determinar las remesas por concepto de primas cedidas de reaseguros, debe tomar como base de cálculo, el registro de los montos efectivamente enviados, es decir, la referencia contable que refleja, bajo un concepto de realidad económica, lo que efectivamente se cancelará a la entidad reaseguradora, pues es precisamente esa remisión la que debe ser base de cálculo del impuesto y no otras sumas, superiores o menores que difieran de dicho dato. En efecto, considera esta Sala que al margen del sistema contable que pueda ser utilizado para la definición del impuesto que se examina, esto es, percibido o devengado, lo cierto del caso es que cuando la norma hace referencia a “acreditación”, debe entenderse que supone la transferencia de los fondos. Es claro que ante el deber de llevar libros contables, esos movimientos deben registrarse, y de hecho, sus datos deben empatar con los montos remitidos, pero ello no supone que sea el registro el que hace nacer la obligación tributaria, ni determine per se su base imponible, aún cuando en tesis de principio, pueda ser una fuente a la que se acude para ese efecto. De este modo, de adoptar algún dato para estimar si las retenciones y pagos realizados por el INS fueron correctas, la partida a considerar para efectos de cálculo, es la que coincide con lo remesado. Visto así, la información que es asentada en la cuenta 502 no infiere que la deuda esté determinada, sino que se constituye en una referencia que permite, luego de la consideración de otras variables, establecer cual es la renta que se remesará, lo que a juicio de esta Sala no origina una violación al concepto de renta bruta que caracteriza a la cuantificación de las cuotas del impuesto. Ello por cuanto no se está frente a la aplicación de criterios que introduzcan una evasión de las cargas fiscales, sino de variables pre-establecidas contractualmente que permiten obtener el monto de las utilidades que por concepto de reaseguros son remitidas. Distinto sería el caso de que el monto remesado fuese superior al acreditado en los registros contables, y que por ende, la ecuación aplicada sirviera de base para disminuir la obligación tributaria, puesto que ello devendría en la disminución irregular e ilegal de la base imponible. Sin embargo, el resultado que se asienta en la cuenta 209-01 es coincidente con lo que realmente se pone a disposición de la entidad reaseguradora, lo que resulta ser congruente con los postulados y regulaciones que delimitan y precisan la definición de la base de cálculo del gravamen sobre remesas al exterior. El uso del sistema de devengado no es óbice para entender que la base de cálculo del impuesto debe ser un monto diferente al que es realmente remesado. Desde esta percepción, no avala este órgano colegiado lo resuelto por el Tribunal, pues según lo indicado, la base imponible del impuesto sobre remesas al exterior por concepto de los contratos de reaseguro cedidos por el INS, está conformada por la cuenta 290-01, en razón de que es en esta cuenta donde se asienta el monto que en definitiva se girará a las compañías extranjeras. Así, las retenciones realizadas por dicha entidad deben entenderse ejecutadas de manera correcta, por lo que, debe anularse la sentencia recurrida, así como las resoluciones dictadas por el Tribunal Fiscal Administrativo, para en su lugar establecer que la base de cálculo del impuesto en cuestión, debe ser realizada por la Administración Tributaria sobre los montos computados en la cuenta 290-01 y no sobre la cuenta 502. Ergo, debe el Estado reintegrar al casacionista las sumas pagadas en exceso por dicho concepto, conjuntamente con sus respectivos intereses hasta su efectiva devolución.”

6. Impuesto sobre la renta: Exención a bancos extranjeros de primer orden

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección I]^{vii}

Voto de mayoría

"**V.-** De conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda renta o beneficio de fuente costarricense que se pague, acredite o de cualquier forma se ponga a disposición de personas domiciliadas en exterior (artículo 53 antiguo 48), está afectada al llamado impuesto sobre remesas al exterior (artículo 52 antiguo 47), lo que incluye los intereses pagados sobre préstamos invertidos o utilizados en el país (artículo 55 antiguo 50). El contribuyente de este impuesto es la persona física o jurídica domiciliada en el exterior que percibe la renta o beneficio de fuente costarricense, aunque las personas domiciliadas en Costa Rica que efectúan la remesa o acreditan la renta, actúan como agentes recaudadores y son responsables solidarios de las obligaciones (artículo 56, antes 51). El párrafo octavo del artículo 59 (antes 54) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dispone: "No se pagarán impuestos por los intereses, comisiones y otros gastos financieros pagados por empresas domiciliadas en el país a bancos en el exterior –o a las entidades financieras de éstos -, reconocidos por el Banco Central de Costa Rica como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales, incluidos los pagos efectuados por tales conceptos a proveedores del exterior por la importación de mercancías. Tampoco se pagará el impuesto por los arrendamientos de bienes de capital y por los intereses sobre préstamos, siempre que éstos sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias por empresas domiciliadas en el país, pagados a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, dedicadas a este tipo de operaciones. Cuando se trate de arrendamiento por actividades comerciales, se pagará una tarifa del quince por ciento (15%) sobre los pagos remesados al exterior. La Dirección General de la Tributación Directa reglamentará, en todo lo concerniente, este tipo de financiamiento, por arrendamiento." Si tomamos literalmente el texto legal, a primera vista puede concluirse que se hace referencia a dos supuestos de entidades que deben ser reconocidas por el Banco Central de Costa Rica: a) instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales; y b) instituciones del exterior reconocidas como de "primer orden" Ni la Ley del Impuesto sobre la Renta ni su reglamento, definieron qué debe entenderse por esas denominaciones, ni si son dos supuestos o uno sólo al que se hace referencia con diferente nomenclatura, ni establecieron un procedimiento para que el Banco Central de Costa Rica realizara el reconocimiento a que se refiere el artículo 59 antes citado, por lo que la única conclusión posible es que la ley tributaria recoge para efectos fiscales, una figura y un procedimiento de calificación, existentes ya en el ordenamiento jurídico.

VI.- Conviene entonces, hacer un recuento de la normativa que tiene conexión. El artículo 5 de la Ley Orgánica del Sistema Bancario Nacional, según reforma introducida por Ley No. 4348 del 2 de julio de 1969, establece –entre otros- que los bancos del sistema bancario nacional, pueden actuar en operaciones propias de bancos comerciales, como agentes o corresponsales de bancos extranjeros de primer

orden, y designar a éstos como sus agentes o corresponsales en el exterior. Por su parte, los artículos 8 y 122 de la Ley No. 1552 del 23 de abril de 1953 (Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica) hoy derogada, disponían que el Banco Central también podía actuar como agente o corresponsal de otros bancos centrales, de instituciones monetarias y bancarias internacionales y de bancos extranjeros de primer orden, así como designar a tales entidades como agentes o corresponsales suyos en el exterior, así como obtener y conceder créditos y realizar todas las demás operaciones compatibles con la naturaleza de un banco central, con otros bancos centrales y con bancos extranjeros de primer orden. Esta última normativa fue reproducida en forma similar en los artículos 5 y 107 de la actual Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica No. 7558 de 3 de noviembre de 1995. Mediante Decreto Ejecutivo No. 13800-H del 21 de julio de 1982, se determinó que para los efectos de la facultad conferida al Banco Central de Costa Rica en materia de contratación de crédito externo, se entenderá por “banco extranjero de primer orden” a las instituciones o corporaciones legalmente constituidas, gubernamentales o privadas, que se dediquen a actividades de naturaleza bancaria, de reconocida solvencia económica en el medio financiero de que se trate, todo a juicio de la Junta Directiva, la cual de considerarlo necesario, solicitaría las referencias pertinentes. Más recientemente, el artículo 37.3 del Reglamento de Contratación Administrativa (Decreto Ejecutivo No. 25038-H del 6 de marzo de 1996) en relación con las garantías de participación y cumplimiento, establece: “Las garantías podrán además ser extendidas por bancos internacionales de primer orden, según el reconocimiento que hace el Banco Central de Costa Rica, cuando cuenten con un corresponsal autorizado en el país, siempre y cuando sean emitidas de acuerdo con la legislación costarricense y sean ejecutables en caso de ser necesario.” Hasta el 20 de febrero de 1997, se publicó en el Diario Oficial “La Gaceta” las denominadas “Normas para regular el reconocimiento por parte del Banco Central de Costa Rica de entidades financieras del exterior como de “Primer Orden” y como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales”, según acuerdo de la Junta Directiva del Banco Central consignado en el artículo 12 del Acta de la Sesión No. 4905-97 del 29 de enero de 1997, que regula explícitamente el reconocimiento de bancos y entidades financieras del exterior, como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales. En el encabezado de dicha normativa, se expresa: “El Banco Central de Costa Rica, por medio de la Superintendencia General de Entidades Financieras (SUGEF), podrá reconocer a aquellas instituciones del exterior, de reconocida solvencia en el medio financiero de que se trate, como Entidades de Primer Orden y a los bancos en el exterior, o a las entidades financieras de éstos, como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones a nivel internacional, para efectos de lo dispuesto en el Artículo 59 de la Ley 7092 del Impuesto sobre la Renta.” Esta normativa fue dejada sin efecto por acuerdo de la Junta Directiva del Banco Central de Costa Rica, tomado en el artículo 13, numeral I, del Acta de la sesión 4949-98, celebrada el 1 de abril de 1998, publicado en “La Gaceta” No. 91 del 13 de mayo de 1998, cuando se aprobaron las “Normas para regular el reconocimiento por parte del Banco Central de Costa Rica a Bancos extranjeros como de Primer Orden”. Por Decreto Ejecutivo No. 27341-H del 20 de agosto de 1998, publicado el 13 de octubre de 1998, se adicionó un párrafo final al artículo 64 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, que dice: “(...) Para efecto de lo dispuesto en los incisos a) y b) anteriores, se entenderá por Instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales,

aquellas que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos: 1) Entidades bancarias reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como “Bancos extranjeros de primer orden”, de conformidad con la normativa que para tal efecto dicte el citado Banco, o 2) Bancos y financieras domiciliados en el exterior que formen parte de un grupo financiero costarricense registrado y autorizado para operar como tal por el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, de conformidad con la normativa pertinente.” Finalmente, debe indicarse que el artículo 64 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, es nuevamente modificado por D.E. 28235-H del 25 de octubre de 1999, publicado en el Alcance No. 91 a La Gaceta No. 225 del 19 de noviembre de 1999, y en la actualidad, en lo que interesa dice: “(...) El impuesto del quince por ciento (15%) sobre los créditos o pagos por intereses, comisiones o financiamientos, no se aplicará cuando: a) El préstamo haya sido concedido por un banco del exterior o instituciones extranjeras, reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como de primer orden y que normalmente se dedican a efectuar operaciones financieras internacionales, incluidos los pagos efectuados por tales conceptos a proveedores del exterior por la importación de mercancías. b) El préstamo haya sido concedido a empresas con actividades industriales o agropecuarias, por instituciones que normalmente se dediquen a este tipo de operaciones, reconocidas por el Banco Central de Costa Rica (...) Para efectos de determinar los bancos o instituciones financieras a los cuales no se aplicará el impuesto de retención del quince por ciento (15%), la Dirección General de Tributación Directa llevará un registro de las mismas, el cual será accesible al público. Los bancos e instituciones interesadas, deberán presentar la solicitud de inclusión en dicho registro, por escrito y acompañada por los documentos probatorios de su reconocimiento como de primer orden por parte del Banco Central de Costa Rica o de su cumplimiento con los criterios técnicos establecidos por dicho Banco para esos efectos, autenticados y legalizados en el lugar de origen, de acuerdo con la legislación consular (...)”

VII.- De conformidad con lo dicho en el considerando anterior, no es sino hasta la vigencia de las “Normas para regular el reconocimiento por parte del Banco Central de Costa Rica de entidades financieras del exterior como de primer orden y como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales”, que el Banco Central inició el reconocimiento de éstas últimas instituciones. En el período que aquí interesa, el Instituto emisor sólo tenía un registro: entidad financiera de primer orden. Si bien es cierto los oficios emitidos por la División Financiera del Banco Central de Costa Rica, específicamente los número DIF-183 del 13 de marzo de 1996 y DIF-260 de 18 de abril de 1996 pueden llevar a cierta confusión, la demás documentación que consta en el expediente administrativo despeja cualquier duda. Tal y como manifestaron los funcionarios del Banco Central que aportaron información relacionada con el tipo de reconocimiento y las fechas para el período en cuestión, en que estuvo reconocido el Caribbean Mercantile Bank como banco de primer orden fueron los siguientes: a.- Reconocido: del 19 de agosto de 1991 al 19 de agosto de 1993 y del 23 de mayo de 1995 al 22 de mayo de 1997. b.- No Reconocido: del 20 de agosto de 1993 al 30 de septiembre de 1994 y del 1 de octubre de 1994 al 21 de mayo de 1995. Según la normativa aplicable en esas fechas, la vigencia del reconocimiento como entidades de primer orden era por un plazo de dos años a partir de la fecha en que se otorgara y la misma podía revocarse cuando no se cumplieran cualquiera de los requisitos que la originaron por lo que de encontrarse vencido el reconocimiento,

deberán realizarse nuevamente las gestiones como si se presentaran por primera vez. El reconocimiento de éstas entidades financieras del exterior como de primer orden y en ausencia de normativa sobre entidades que realizan normalmente operaciones internacionales, supondría que implícitamente otorga un reconocimiento en ese sentido, pues tal y como se dice en la definición de banco de primer orden son “aquellas instituciones o corporaciones legalmente constituidas gubernamentales o privadas, que se dediquen a actividades de naturaleza bancaria...” y casualmente las operaciones internacionales son parte de las actividades de los bancos internacionales. Tan es así, que los funcionarios del Banco Central manifiestan que los bancos reconocidos como de primer orden son los que normalmente se dedican a realizar operaciones internacionales.

VIII.- Para que se configure el supuesto de exención tributaria contenido en el artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no basta que la entidad financiera que recibe el pago (que es el contribuyente según los términos del artículo 17 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios), se dedique normalmente a efectuar operaciones internacionales, sino que debía estar reconocida como tal por el Banco Central de Costa Rica, que lógicamente implica un registro, lo que no aconteció en el presente caso, precisamente porque dicho registro no se estableció sino hasta 1997. La actora, que no es el contribuyente sino el agente de retención del tributo, antes de efectuar el pago al exterior, debió verificar dos puntos: 1.- si el Banco Central de Costa Rica llevaba un registro de entidades financieras reconocidas como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales y 2.- si Caribbean Mercantile Bank estaba incluida en ese registro."

7. Impuesto sobre remesas al exterior: Naturaleza de las entidades que el Banco Central reconoce de primer orden y su incidencia en el otorgamiento de la exención (Art. 59)

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección VI]^{viii}

Voto de mayoría

“V- SOBRE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA FINALIDAD DE LAS NORMAS QUE DISPONEN LAS EXENCIONES. LA INTERPRETACIÓN DELAS NORMAS TRIBUTARIAS EN ESPECIAL LAS DE EXENCIONES: Sobre el particular, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en sentencia número 000399-F-2006 de las diez horas cuarenta minutos del veintiocho de junio del dos mil seis, ha considerado: *“...III.- Principio de legalidad tributaria. (...) Los tributos y sus excepciones están cubiertos por el principio de reserva de ley, según el cual, corresponde al legislador, su creación, modificación y extinción. Este principio es denominado como “legalidad tributaria”. A nivel constitucional, encuentra su fundamento en la letra del numeral 121 inciso 13 de la Carta Magna que asigna a la Asamblea Legislativa la atribución exclusiva de “establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar las municipales.” Dicha norma ha sido objeto de desarrollo legal, para establecer con claridad y precisión los alcances y cobertura del*

citado postulado. Así, en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se dispone con claridad: “ En cuestiones tributarias solo la ley puede: **a)** Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo; **b)** Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; (...) ” Precepto que encuentra plena armonía con el canon 124 de la Ley General de la Administración Pública, en tanto dispone: “ Los reglamentos, circulares, instrucciones y demás disposiciones administrativas de carácter general no podrán establecer penas ni imponer exacciones, tasas, multas ni otras cargas similares. ” Por su parte, el numeral 4 ibidem define el tributo como las prestaciones en dinero, sean impuestos, tasas o contribuciones especiales, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Las características de cada uno de esos tipos, son desarrollados por ese mismo precepto. Esta Sala, por lo demás, en diversos pronunciamientos, con apoyo en las disposiciones 5 y 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ha sido enfática en respetar el principio de legalidad tributaria. Por tal motivo se ha destacado la imposibilidad de crear tributos o exenciones por vía distinta a la de la ley expresa (entre otras, no. 5 de las 15 horas 30 minutos del 5 de enero del 2000). Este postulado implica por ende no solo la unidad del sistema tributario en general, sino a la vez, la seguridad y certeza jurídica en materia impositiva, en tanto el contribuyente puede advertir y conocer con la debida antelación y con la precisión suficiente, el alcance y contenido de las obligaciones fiscales, lo que le resulta relevante para conocer el régimen de sujeción, hecho imponible, base de cálculo, tarifa, entre otros elementos del gravamen. Cabe precisar que además infiere un ámbito material, dentro del cual, se establecen los componentes del tributo que necesariamente, deben ser creados por ley expresa. Se trata de los componentes esenciales y determinantes del tributo, los que forzosamente, deben ser establecidos por el legislador. Entre estos elementos, se encuentran, de manera indefectible, el hecho generador, el sujeto pasivo, la base imponible, la tarifa del tributo, así como período de cobro, según sea progresivo o instantáneo. La intervención de la ley por ende, es imperiosa en todos aquellos puntos que afectan los derechos y garantías del particular frente a la Administración Tributaria. Escapan de su rigurosidad los componentes meramente procedimentales, tales como mecanismos de recaudación, tramitación, entre otros. No obstante, en cuanto a la tarifa, el Tribunal Constitucional ha establecido la posibilidad de una delegación legislativa, claro está, mediante una ley que establezca de antemano los límites en que este ejercicio puede realizarse. Es el caso del impuesto selectivo de consumo. De allí que la reserva de ley referida pueda calificarse como “relativa”, según lo ha ratificado en varios de sus pronunciamientos dicha Sala, entre otros en las resoluciones nos. 8271-2001, 8580-2001 y 5504-2002. Dentro de esta concepción, las exenciones y en general los beneficios tributarios, deben ser igualmente creados mediante ley, en la que corresponde incorporar, para claridad aplicativa, el supuesto de hecho o el hecho generador del beneficio fiscal. En esta dirección, el párrafo inicial del ordinal 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios dispone: “ La ley que contemple exenciones debe especificar las condiciones y los requisitos fijados para otorgarlas, los beneficiarios, las mercancías, los tributos que comprende, si es total o parcial, el plazo de su duración, y si al final o en el transcurso de dicho período se pueden liberar las mercancías o si deben liquidar los impuestos, o bien si se puede autorizar el traspaso a terceros y bajo qué condiciones. ”

IV.- Finalidad de las normas que disponen exenciones. La exención tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que en determinados supuestos expresamente previstos, no obstante producirse el hecho generador, no surge la obligación del sujeto pasivo de cancelar la obligación tributaria. Forma parte de los denominados “beneficios fiscales”, los que suelen responder a una finalidad extrafiscal, o bien de estímulo a ciertas actividades. En muchas ocasiones, estos beneficios se sustentan en la lógica del principio de capacidad económica, o en otras razones que motivan la decisión del legislador. En este sentido, dentro de la doctrina tributarista se constituyen y así deben considerarse, como mecanismos y herramientas propias del entorno tributario. Constituyen vías que en el fondo pretenden y permiten, mediante condiciones estratégicas (que pueden ser temporales), el fomento, desarrollo o promoción de un determinado sector económico, de ciertas áreas de actividad, contextos sociales, o bien, la equiparación de las condiciones económicas para potenciar un estado de igualdad en la distribución de las cargas contributivas, a corto, mediano o largo plazo. En ocasiones, simplemente buscan evitar que el sistema tributario se torne confiscatorio. De ahí que resulten inviables cuando tengan por fin un beneficio injustificado, incompatible con su finalidad parafiscal o se aparten de criterios razonables y del sistema de valores propio de la Constitución Política. Así visto, su creación no es incompatible con los principios de igualdad, generalidad y el deber de contribuir con las cargas públicas que se desprende del numeral 18 de la Constitución Política, sino que son elementos que se complementan para lograr, en tesis de principio, un equilibrio y estabilidad en la situación fiscal del país en su dimensión integral. Es decir, en el fondo buscan el cumplimiento de esos postulados, mediante acciones que se orientan a constituir un sistema revestido por condiciones de equidad en términos de capacidad económica y desarrollo. Por ende, en su nueva integración, esta Sala considera que contrario al criterio hasta el momento sostenido en este campo, no constituyen estricto sensu, excepciones al deber de contribuir, sino partes de un sistema que disponen la dispensa del pago del impuesto, o bien otros beneficios, que integralmente considerados, buscan mejorar, en sentido global, el sistema impositivo en términos cuantitativos y cualitativos. Lo anterior mediante la dispensa total o parcial del pago del impuesto o la disminución de su base de cálculo, ergo, pueden recaer sobre la obligación tributaria en su plenitud, o bien, sobre la exclusión de aquella base de algunos componentes. Ante estas particularidades, su manejo debe ser cuidadoso y cauteloso, pues su aplicación arbitraria puede hacer incurrir en afectaciones a los principios de generalidad y de igualdad, trastornando su propia finalidad.

V.- Interpretación de las normas tributarias y exenciones. Finalidad. La labor hermenéutica de las normas que regulen las relaciones tributarias, debe realizarse dentro de los cauces de las reglas de la interpretación jurídica, comunes a todas las ramas del derecho acudiendo a sus diversos métodos, a fin de precisar los alcances y particularidades de un determinado mandato, de modo que la formulación hipotética, aplicada a la praxis diaria, cumpla su cometido intrínseco y el fin que ha dispuesto el legislador para su emisión. En este sentido, el numeral 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece: “ Las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común./ La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden

crearse tributos ni exenciones . ” (El resaltado no es del original) En esta labor, a tono con el principio de igualdad constitucional, es claro que el intérprete debe ponderar las diversas variables que convergen en cada situación, dentro de ellas, la naturaleza de la disposición, procurando que su uso, en la forma y alcances que establezca, sea igual para todos los casos similares y evitar una aplicación material que burle la finalidad misma de su contenido. La exégesis de las normas tributarias no puede ser restrictiva. El tributo se particulariza por su coactividad, en tanto dimana del ejercicio del Poder Público, que mediante esta vía, impone, al amparo de la Constitución, gravámenes económicos a los sujetos pasivos. Pero además, se identifica por su carácter contributivo en tanto su finalidad es colaborar con las cargas públicas, a fin de dotar al Estado de los recursos adecuados que le permitan desplegar su marco funcional y prestacional a favor de la colectividad. Esto desde luego no excluye que en ciertos casos, este tipo de cargas nazcan con un objetivo diferente, como sería el caso del criterio de la parafiscalidad. Desde este plano, las normas tributarias no pueden ser consideradas excepcionales o bien, limitativas de los derechos de los particulares, dado que ese carácter llevaría a que su aplicación y por tanto su interpretación, fuese igualmente restrictivo. Tampoco resulta acertada esa forma interpretativa dentro del contexto de las disposiciones que establezcan exenciones o beneficios fiscales. Esta Sala, hasta la fecha, había sostenido la tesis de que, conforme a lo dispuesto por el Código referido y el régimen jurídico propio de las exenciones, su interpretación debe ser restrictiva, en razón de que del contexto de los numerales 5, 6 en relación al citado ordinal 62, todos de aquel cuerpo legal, se desprende la protección al principio de legalidad en materia de exenciones, mediante la imposibilidad de interpretar ampliativamente las normas a ellas referidas. En este sentido entre muchas, sentencia n o. 162, de las 15 horas 22 minutos del 25 de setiembre de 1991, no. 93 de las 15 horas 30 minutos del 28 de agosto de 1996, no. 86 de las 15 horas del 19 de agosto de 1998 y no. 318 de las 9 horas del 19 de mayo del 2004. No obstante, con su nueva integración, y luego de una profunda reflexión del punto, llega a un criterio distinto al referido. La naturaleza y objeto de las normas del tipo aludido, en los términos ya expuestos, así como su régimen jurídico, no implica ni justifica que deban ser interpretadas con un prisma diferente al de las otras disposiciones tributarias, sea con criterios especiales, pues a fin de cuentas, se reitera, son todas componentes de un mismo sistema que busca, en su dimensión teleológica, la equidad en las cargas contributivas. Para ello es necesario, en algunos casos, implementar normas que en el fondo, busquen el cumplimiento de los diversos principios con los que el constituyente ha revestido el sistema fiscal. Como se ha dicho, es frecuente que los beneficios fiscales respondan a la capacidad económica, o bien a criterios extrafiscales, los que igualmente pueden estar presentes en otros componentes del tributo. Una interpretación restrictiva en esta materia supondría que ese tipo de beneficios son excepcionales, siendo que solo son aplicables cuando la ley lo disponga. No obstante, el principio de legalidad tributaria al que están sujetos, no puede constituirse en un condicionante válido que justifique una interpretación especial (restrictiva), sino que debe ser ponderado en su correcta dimensión, esto es, solo por vía legal pueden crearse, su fuente de origen debe reunir las condiciones señaladas en el numeral 62 del citado Código y solo surten efectos si ocurre el hecho que ha sido preestablecido para su ocurrencia. Por tanto, la legalidad tributaria así vista, no es justificante de una consideración restrictiva de las gracias fiscales. Conviene aclarar empero, que las normas de esta clase son las que se conocen como mandatos con presupuesto de

hecho exclusivo, lo que, a tono con lo dispuesto por los artículos 6 y 62 mencionados, impiden su aplicación analógica, lo que es una situación distinta a la propia interpretación. En esta tesitura, al igual que los tributos se encuentran sujetos a un principio de reserva legal, también lo están las exenciones y beneficios, en cuya fuente de creación, deben enunciarse los elementos básicos que la delimitan. Dentro de este enfoque entonces, las normas que contengan regulaciones del tipo referido, deben ser ponderadas sin sujeción a ningún criterio especial o específico. En esta tarea, debe recordarse que la norma transcrita establece en su párrafo final un límite objetivo a esta labor exegética, tal cual es, la imposibilidad de crear tributos o exenciones vía analógica, mecanismo que si bien es útil para llenar los vacíos legales, no puede suplir en estos términos, el papel del legislador en virtud del principio de reserva legal. Así visto, el campo de la creación de gravámenes y beneficios tributarios está vedado por este medio, siendo por ende figuras que deben crearse por una manifestación legislativa formal, en los términos ya explicitados con antelación. Ahora bien, esta última característica aludida supone que las exenciones y beneficios tributarios solo pueden concederse si el hecho concreto que se invoca, corresponde al supuesto fáctico de la norma autorizante y su otorgamiento es factible acorde al parámetro fijado por el legislador en la fuente de su creación. Por ende, cuando la norma imponga de forma clara e indubitable condiciones concretas para el disfrute o recepción de los efectos benevolentes del régimen fiscal, en su aplicación estos parámetros no podrán ser eludidos en tanto son parte inexorable del hecho condicionante que el ordenamiento ha fijado. Así visto, el efecto condicionado se producirá, cuando esos presupuestos fácticos estipulados en el mandato se hayan satisfecho. De este modo, el juzgador debe analizar en cada caso, con el cuidado de rigor, **si el supuesto de hecho propuesto por el sujeto pasivo encuadra y coincide con el hecho exento dispuesto por la norma que prevé el beneficio, dentro de su contenido material.** En esta confrontación, en tesis de principio, resulta improcedente ampliar los efectos de la norma a extremos que ella no contempla, ni que deriven de su contenido, como igualmente inviable por imperio de ley lo son las prácticas analógicas en este tipo de situaciones, pues surge el riesgo de incorporar dentro del hecho exento, supuestos que no contempla la ley, lo que atentaría contra el precitado principio de reserva legal que impera en estos campos(...)

Con base en los parámetros antes indicados, de seguido se procederá a determinar si la resolución N° TFA-082-2008-P de las 10:30 horas del 11 de marzo de 2008, emitida por el Tribunal Fiscal Administrativo, resulta o no disconforme con el ordenamiento jurídico.

VI- RESPECTO A LA NATURALEZA DE LAS ENTIDADES QUE EL BANCO CENTRAL DE COSTA RICA RECONOCE COMO DE PRIMER ORDEN Y SU INCIDENCIA EN EL OTORGAMIENTO DE LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL PÁRRAFO 8º DEL ARTÍCULO 59 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:

Debe considerarse que el objeto de este proceso, ya fue debidamente analizado por esta misma Sección del Tribunal Contencioso Administrativo, mediante la sentencia número 3918-2010 de las siete horas con treinta minutos del veinte de octubre del dos mil diez. Precisamente, en ese sentido se indicó que el párrafo 8º de l artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece:

“...No se pagarán impuestos por los intereses, comisiones y otros gastos financieros pagados por empresas domiciliadas en el país a bancos en el exterior -o a las

entidades financieras de éstos-, reconocidos por el Banco Central de Costa Rica como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales, incluidos los pagos efectuados por tales conceptos a proveedores del exterior por la importación de mercancías. Tampoco se pagará el impuesto por los arrendamientos de bienes de capital y por los intereses sobre préstamos, siempre que éstos sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias por empresas domiciliadas en el país, pagados a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, dedicadas a este tipo de operaciones. Cuando se trate de arrendamiento por actividades comerciales, se pagará una tarifa del quince por ciento (15%) sobre los pagos remesados al exterior. La Dirección General de la Tributación Directa reglamentará, en todo lo concerniente, este tipo de financiamiento, por arrendamiento...”

Justamente, el análisis de este Tribunal se centrará en determinar, si en los supuestos de arrendamiento de bienes de capital que estén destinados al desarrollo directo de actividades agropecuarias e industriales, constituye o no un requisito sine qua non para aplicar la exención en el pago del impuesto sobre remesas al exterior dispuesta en dicha norma legal, y sí el interesado debe o no pagar a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, dedicadas a este tipo de operaciones, los montos derivados de ese arrendamiento. En ese sentido, este Tribunal considera lo siguiente: **1) La función del Banco Central de Costa Rica y de la Superintendencia de Entidades Financieras en el Sistema de Intermediación Financiera:** El Banco Central de Costa Rica constituye una institución autónoma de derecho público, con personalidad jurídica que tiene como uno de sus objetivos secundarios promover un sistema de intermediación financiera estable, eficiente y competitivo (artículos 1 y 2 inciso d) de la Ley Orgánica del BCCR). En consecuencia, una de sus funciones esenciales es el establecimiento de las regulaciones para la creación, el funcionamiento y el control de las entidades financieras (artículo 3 inciso j de la Ley Orgánica del BCCR) y para tal efecto, a la Junta Directiva de dicha entidad bancaria le compete –entre otras- reglamentar de modo general y uniforme, las normas a que los intermediarios financieros deberán ajustarse; determinar los niveles de los encajes mínimos legales, el margen máximo de intermediación financiera, el límite máximo global de las colocaciones e inversiones de las instituciones financieras y los recargos arancelarios, de acuerdo con la ley; ejercer todas las funciones y atribuciones que, respecto de las entidades financieras, le confieren las leyes (artículo 28 incisos c), g) y h) de la Ley Orgánica del BCCR). Ahora bien, dado que la fiscalización de las entidades financieras del país, es de interés público, se creó la Superintendencia General de Entidades Financieras, como órgano de desconcentración máxima del Banco Central de Costa Rica, a efecto de fiscalizar a los bancos públicos y privados, las empresas financieras no bancarias, las mutuales de ahorro y préstamo, las cooperativas de ahorro y crédito y las asociaciones solidaristas, además de toda otra entidad autorizada por ley para realizar intermediación financiera. Dichas entidades también estarán sujetas a las potestades de control monetario del Banco Central (artículo 117 párrafo 1º de la Ley Orgánica del BCCR) ; **2) Concepto y alcances de la actividad de intermediación financiera :** De conformidad con lo establecido en el párrafo 2º del artículo 116 párrafo 2º de la Ley Orgánica del Banco Central, se indica:

“...se entiende por intermediación financiera la captación de recursos financieros del público, en forma habitual, con el fin de destinarlos, por cuenta y riesgo del

intermediario, a cualquier forma de crédito o inversión en valores, independientemente de la figura contractual o jurídica que se utilice y del tipo de documento, registro electrónico u otro análogo en el que se formalicen las transacciones...”

Ahora bien, dado el interés público que reviste la fiscalización de las entidades financieras, únicamente podrán realizar intermediación financiera en el país las entidades públicas o privadas, expresamente autorizadas por ley para ello, previo cumplimiento de los requisitos que la respectiva ley establezca y previa autorización de la Superintendencia (artículos 115 y 116 párrafo 1º de la Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica). Cabe resaltar que entre los requisitos que deben cumplir las entidades financieras están: mantener en el Banco Central, en forma de depósitos en cuenta corriente, una reserva proporcional al monto total de sus depósitos y captaciones, que constituirá el encaje mínimo legal (artículo 62 de la Ley Orgánica del BCCR); respetar los límites establecidos por el Consejo Directivo de la Superintendencia de Entidades Financieras, para las operaciones activas, directas o indirectas, que los intermediarios financieros podrán realizar con cada persona natural o jurídica, en cada una de las modalidades de sus operaciones y en el conjunto de todas ellas (artículo 135 de la Ley Orgánica del BCCR), entre otras ; **3) El reconocimiento de entidades financieras de primer orden y de instituciones que normalmente se dedican a realizar operaciones internacionales de índole financiero** : Conforme a lo dispuesto en el artículo 107 de la Ley Orgánica del BCCR, le corresponde al Banco Central de Costa Rica otorgar el reconocimiento de bancos extranjeros de primer orden :

“...a aquellas instituciones o corporaciones legalmente constituidas, con domicilio en el exterior, gubernamentales o privadas, que se dediquen a actividades de naturaleza financiera, de reconocida solvencia económica en el medio financiero de que se trate, de acuerdo con los términos establecidos en las presentes normas...” (artículo 1º de las Normas para el Reconocimiento de Bancos de Primer Orden, publicadas en el Diario Oficial La Gaceta número 199 del 17 de octubre del dos mil cinco).

Dicho reconocimiento también se podrá otorgar a otras instituciones financieras de naturaleza diversa, siempre que cumplan los requisitos previstos en las Normas para el Reconocimiento de Bancos de Primer Orden, como por ejemplo:

“...a. Entidades supranacionales. b. Agencias gubernamentales y entidades oficiales. c. Entidades bancarias: bancos comerciales, bancos de inversión, bancos hipotecarios, y otros intermediarios financieros. d. Entidades en las que el Estado costarricense tiene participación accionaria. e. Instituciones de desarrollo...” (artículo 2 de las Normas para el Reconocimiento de Bancos de Primer Orden y Lista de Entidades Financieras del Exterior reconocidas por elBCCR al 7 de mayo del 2010, visible en la página web: www.bccr.fi.cr).

Entre los requisitos que deben cumplir las entidades financieras que soliciten que el BCCR les otorgue el reconocimiento de bancos de primer orden están: las calificaciones de riesgo y de grado de inversión mínima para corto y largo plazo; contar con un patrimonio mínimo de US\$1.000.0 millones o bien con activos totales iguales o superiores a US\$8.000.0 millones; contar con una calificación soberana AA- o superior (ver artículos 4, 5 y 9 de las Normas para el Reconocimiento de Bancos de Primer Orden). En este punto cabe destacar, que el Banco Central de Costa Rica, también

otorga un reconocimiento como “*institución que normalmente se dedica a efectuar operaciones internacionales*”, con la finalidad de llevar un registro de las instituciones que originan flujos de capitales con el país y la posibilidad de medir el impacto que dichos recursos generan en nuestra economía, el cual a su vez también es utilizado para lo preceptuado en el artículo 59 párrafo 8º de la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 1 de las Normas para el Reconocimiento de “Institución que Normalmente se Dedicar a Efectuar Operaciones Internacionales”, publicadas en el Diario Oficial La Gaceta número 18 del 25 de enero del 2006). Ahora bien, cabe resaltar que conforme a lo dispuesto en los artículos 59 párrafo 8º de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 5 párrafo 1º, 6 párrafo 1º y 7 de las Normas para el Reconocimiento de “Institución que Normalmente se Dedicar a Efectuar Operaciones Internacionales”, dichas entidades también tienen como actividad la intermediación financiera (ver lista de entidades reconocidas actualizada al 28 de setiembre del 2009, en la página web: www.bccr.fi.cr), ya que algunos de los requisitos que deben cumplir para obtener el reconocimiento dicho por parte del BCCR, son: contar con un capital social mínimo de veinte millones de dólares de los Estados Unidos de América (US\$20 millones), para lo cual, deberá presentar estados financieros auditados correspondientes al cierre del año fiscal previo a la solicitud; presentar una certificación extendida por el organismo o agencia de supervisión prudencial correspondiente en su país de origen en donde indique que efectivamente está bajo su supervisión, y que, además realiza operaciones activas y está autorizado para captar ahorros del público en el mercado local. En este punto, cabe destacar dos aspectos importantes: **i)** que los bancos reconocidos por el Banco Central como de primer orden, no serán reconocidos de oficio como “institución que normalmente se dedica a efectuar operaciones internacionales”; **ii)** que de conformidad con lo dispuesto en la parte inicial del párrafo 8º del artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se pagará el impuesto sobre remesas al exterior por los intereses, comisiones y otros gastos financieros pagados por empresas domiciliadas en el país a bancos en el exterior -o a las entidades financieras de éstos-, reconocidos por el Banco Central de Costa Rica como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales, incluidos los pagos efectuados por tales conceptos a proveedores del exterior por la importación de mercancías. Por todo lo expuesto, este Tribunal considera que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 2 inciso d), 3 inciso j), 28 incisos c), g) y h), 62, 107, 115, 116 párrafos 1 y 2, 117 párrafo 1, 135 de la Ley Orgánica del BCCR; 59 párrafo 8º de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 1, 2, 4, 5 y 9 de las Normas para el Reconocimiento de Bancos Extranjeros de Primer Orden; 1, 2, 5, 6 y 7 de las Normas para el Reconocimiento de “Institución que Normalmente se Dedicar a Efectuar Operaciones Internacionales”, los reconocimientos que realiza el BCCR tanto de entidades financieras del exterior de primer orden, como de entidades que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales, corresponden a instituciones cuya actividad es la intermediación financiera; **4) En cuanto a la naturaleza del arrendamiento de bienes de capital y las diferencias con relación al arrendamiento operativo en función financiera.** En primera instancia, es menester indicar que los bienes de capital son los muebles necesarios y de uso directo en la explotación de negocios industriales o agropecuarios, a juicio de la Dirección General de Tributación. Ahora bien, en principio la actividad de arrendamiento de bienes de capital no es de naturaleza financiera, sino constituye una actividad en esencia comercial. No obstante lo anterior, cabe resaltar que existe una categoría de

contratos denominada de arrendamiento operativo en función financiera, que constituyen aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, según las especificaciones del arrendatario, a cambio del pago de cuotas periódicas y en que intervengan entidades financieras o empresas dedicadas habitualmente al negocio de arrendamiento con opción de compra o renovación en calidad de arrendantes-financistas. En otras palabras, son aquellos en los que los arrendantes son entidades financieras o empresas dedicadas habitualmente al negocio de arrendamiento de activos con opción de compra o renovación, y en que los arrendatarios pueden ser cualquier persona física, jurídica, o ente colectivo sin personalidad jurídica que tenga carácter de contribuyente autónomo de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta, que requieran de financiación para sus actividades profesionales o empresariales. Se caracterizan porque, tras un período de arrendamiento, el arrendatario tiene derecho a adquirir el bien mediante el pago de una “opción de compra” previamente determinada al celebrarse el contrato (ver artículos 2 y 3 de Decreto Ejecutivo número 32876). Asimismo, porque las cuotas de arrendamiento deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos, diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del costo del bien por la entidad arrendadora -excluido el valor de la opción de compra-, y la carga financiera exigida por ella. En razón de lo anterior, este Tribunal considera que si los bienes arrendados bajo esa modalidad –contratos de arrendamiento operativo en función financiera- están destinados a actividades comerciales, los pagos realizados por ese concepto no estarán exentos del impuesto sobre remesas al exterior, conforme a lo dispuesto en los artículos 59 párrafo 8º de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 5 inciso 2) del Decreto Ejecutivo número 32876. Si por el contrario, los bienes arrendados bajo esa modalidad –contratos de arrendamiento operativo en función financiera- están destinados a actividades agropecuarias o industriales, la exención estará condicionada a lo dispuesto en el artículo 59 párrafo 8º, norma a la que remite el numeral 5 inciso c) del Decreto Ejecutivo número 32876. Lo anterior implica que al existir dos modalidades de arrendamiento de bienes de capital destinados a actividades agropecuarias e industriales, a saber: contratos de arrendamiento operativo en función financiera y contratos comerciales de arrendamiento de bienes de capital, el cumplimiento o no del requisito previsto en el párrafo 8º del artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativo al pago de los arrendamientos a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, estará condicionado a la determinación previa de esa circunstancia por parte de la Administración Tributaria, ello a efecto de que no se haga nugatoria la finalidad prevista por el legislador al establecer la exención prevista en dicha norma, al aplicar un requisito incompatible con la naturaleza de la operación que se realice en cada caso ; **5) La interpretación de lo dispuesto en el artículo 59 párrafo 8º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sobre el arrendamiento de bienes de capital, tomando como base la naturaleza de la operación realizada y la finalidad que se persigue con la exención** : De lo expuesto en los apartados anteriores de este considerando, se desprende que a contrario de lo que sostiene el representante del Estado, el numeral 59 párrafo 8º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no impone de forma clara e indubitable las condiciones concretas para el disfrute o recepción de los efectos benevolentes del régimen fiscal que contiene, puesto que –en principio- no podría aplicarse el cumplimiento de un requisito financiero a una actividad comercial de arrendamiento de bienes de capital. En consecuencia, es criterio de este Tribunal

que el párrafo 8º del artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, específicamente en cuanto a la exención del impuesto sobre remesas al exterior, de los pagos realizados a entidades domiciliadas en el exterior por concepto de arrendamiento de bienes de capital para ser destinados al desarrollo de actividades agropecuarias o industriales, debe interpretarse en la forma que mejor garantice la realización del fin público subyacente en el establecimiento de la exención, dentro del respeto debido a los derechos e intereses del particular, tomando en cuenta las otras normas conexas, la naturaleza y valor de la conducta y los hechos a que se refiere (artículo 10 de la Ley General de la Administración Pública ; 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 10 del Código Civil). En ese sentido, tomando como base lo dispuesto por otras disposiciones legales y reglamentarias del ordenamiento jurídico, como lo son: la Ley Orgánica del Banco Central, las Normas para el Reconocimiento de Bancos Extranjeros de Primer Orden y las Normas para el Reconocimiento de “Institución que Normalmente se Dedicar a Efectuar Operaciones Internacionales” y el propio párrafo 8º del artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta contrario a los principios de legalidad, justicia, lógica, igualdad, razonabilidad y proporcionalidad, imponer a los casos de arrendamientos comerciales de bienes de capital destinados a actividades industriales y agropecuarias, que no impliquen opción de compra o renovación del bien mueble arrendado, ni financiamiento para tal efecto, que cumplan un requisito financiero, incompatible no sólo con la naturaleza del contrato, sino con la actividad de intermediación financiera que realizan las entidades financieras reconocidas por el BCCR como de primer orden o que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales. Cabe en este punto resaltar, que predominantemente el párrafo 8º del artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, regula supuestos de intermediación financiera pactados con instituciones extranjeras de esa naturaleza, siempre que sean reconocidas por el BCCR como entidades de primer orden o que normalmente se dediquen a realizar operaciones internacionales de índole financiero, con excepción del supuesto del arrendamiento de bienes de capital destinados a actividades agropecuarias o industriales, en su modalidad netamente comercial, que no implique opción de compra o renovación, ni financiamiento para tal efecto. Dado el contexto en que se encuentra ubicada la exención al impuesto sobre remesas al exterior que aquí nos ocupa, la aplicación de un requisito financiero sólo se justifica para aquellos supuestos que impliquen la existencia de una actividad de intermediación financiera –pago de intereses sobre préstamos o contratos de arrendamiento corporativo en función financiera - y no para los casos en que se contrata el arrendamiento de maquinaria y equipo por un período determinado a fin de desarrollar una actividad agropecuaria o industrial, con una empresa cuyo giro comercial está enfocado al alquiler de esos bienes de capital. En razón de lo anterior, si tomamos como punto de partida, que la intención de legislador fue la de exonerar del pago del impuesto sobre remesas al exterior, aquellos montos invertidos en el arrendamiento de bienes de capital siempre que fueran empleados en actividades industriales o agropecuarias, como forma de incentivar o estimular el desarrollo de dichos procesos productivos, resultaría contrario a los principios fundamentales de legalidad, lógica, justicia, igualdad, razonabilidad y proporcionalidad, que a los arrendamientos comerciales de bienes de capital que no impliquen opción de compra o renovación del bien mueble arrendado y que no requieran financiamiento para tal efecto, se les imponga el cumplimiento de un requisito financiero, que si bien es cierto, está contemplado en el párrafo 8º del artículo

59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta incompatible para este tipo de operaciones, ya que éstas no son propias del giro de las entidades financieras de primer orden o que se dedican normalmente a las operaciones internacionales de intermediación financiera. Caso contrario, es el supuesto del pago de intereses sobre préstamos o de los contratos de arrendamiento corporativo en función financiera, toda vez que ambos comparten una característica esencial, cual es, la existencia de una institución de primer orden dedicada a la intermediación financiera, a la que se le pagan las sumas derivadas de los intereses del préstamo solicitado o del arrendamiento corporativo de bienes de capital en función financiera, destinados ambos –según corresponda- al desarrollo de actividades agropecuarias o industriales. En este punto, es necesario insistir en que cuando la ley indica que los pagos se destinan a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, dedicadas a este tipo de operaciones, se refiere a aquellas cuya actividad es la intermediación financiera, conforme a lo dispuesto en los artículos 2 inciso d), 3 inciso j), 28 incisos c), g) y h), 62, 107, 115, 116 párrafos 1 y 2, 117 párrafo 1, 135 de la Ley Orgánica del BCCR; 59 párrafo 8º de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 1, 2, 4, 5 y 9 de las Normas para el Reconocimiento de Bancos Extranjeros de Primer Orden; 1, 2, 5, 6 y 7 de las Normas para el Reconocimiento de “Institución que Normalmente se Dedicar a Efectuar Operaciones Internacionales”. Razón por la cual, dicho requisito sólo será aplicable a los supuestos de pago de intereses sobre préstamos (o bien, a los arrendamientos corporativos de bienes de capital en función financiera, pactados con instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como entidades de primer orden, dedicadas a este tipo de operaciones, o sea, al negocio de arrendamiento de bienes de capital con opción de compra o renovación en calidad de arrendantes-financistas); **6)** Por todo lo expuesto con anterioridad y conforme a los principios de legalidad tributaria, justicia, lógica, igualdad, proporcionalidad y razonabilidad, y a lo dispuesto en los artículos 18 y 121 inciso 13) de la Constitución Política; 5, 6 y 62 del Código de Normas Procedimientos Tributarios; 59 párrafo 8º de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 2 inciso d), 3 inciso j), 28 incisos c), g) y h), 62, 107, 115, 116 párrafos 1 y 2, 117 párrafo 1, 135 de la Ley Orgánica del BCCR; 59 párrafo 8º de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 1, 2, 4, 5 y 9 de las Normas para el Reconocimiento de Bancos Extranjeros de Primer Orden; 1, 2, 5, 6 y 7 de las Normas para el Reconocimiento de “Institución que Normalmente se Dedicar a Efectuar Operaciones Internacionales”, este Tribunal considera que el requisito contenido en el párrafo 8º del artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativo al pago a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, de los pagos por concepto de arrendamiento de bienes de capital destinados a actividades agropecuarias o industriales, debe aplicarse de la siguiente forma: **a) Se aplicará únicamente en el supuesto de que el arrendamiento de bienes de capital - siempre que éstos sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias por empresas domiciliadas en el país-, se origine en un contrato de arrendamiento operativo en función financiera.** Por ende, la persona que solicita se aplique la exención contenida en la norma de cita, deberá demostrar que los pagos por concepto de las cuotas de arrendamiento –que incluye tanto la parte que corresponda a la recuperación del costo del bien por la entidad arrendadora, como la carga financiera exigida por ella-, se realizan a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como entidades de primer orden, dedicadas a este tipo

de operaciones, o sea, al negocio de arrendamiento de bienes de capital con opción de compra o renovación en calidad de arrendantes-financistas. **b) A contrario sensu, si se trata de contratos comerciales de arrendamiento de bienes de capital que no impliquen opción de compra o renovación del bien mueble arrendado y que no requieran financiamiento para tal efecto**, no podrá imponerse el requisito de demostrar que los pagos por concepto de las cuotas de arrendamiento se realizan a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, no sólo porque dichas entidades no se dedican a la intermediación financiera, sino porque en virtud de lo anterior, su giro incluye el simple arrendamiento comercial de bienes de capital, cuando no media una opción de compra de bien con financiamiento de por medio para tal efecto. **c)** Por ende, en cada caso concreto la Administración Tributaria deberá determinar no sólo si el solicitante de la exención constituye una empresa domiciliada en el país, que ha arrendado bienes de capital, destinados al desarrollo de actividades agropecuarias o industriales, sino también, si ello se origina en un contrato de arrendamiento operativo en función financiera, o bien, en un contrato comercial que no implique opción de compra o renovación del bien de capital arrendado, ni requiera financiamiento para tal efecto, a fin de establecer si el interesado debe demostrar o no que las sumas por ese concepto son destinadas a entidades financieras domiciliadas en exterior y reconocidas por el BCCR como de primer orden.”

8. Principio constitucional de igualdad ante la ley: Inexistencia de violación al principio invocado al no ser el accionante un contribuyente del impuesto sobre la renta, no existe igualdad en cuanto a las cargas públicas, por lo que no tiene legitimación para accionar en este sentido. (Art. 59)

[Sala Constitucional]^{ix}

Voto de mayoría

El accionante solicitan que se declare la inconstitucionalidad del párrafo sexto del artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y sus reformas, No. 7092 del veinticuatro de marzo de mil novecientos noventa y ocho por ser contrario a lo establecido en los artículos 28, 29, 33, 45 y 46 de la Constitución Política. La disposición del artículo cuestionado estipula:

"Artículo 59.- Tarifas.

Por el transporte y las comunicaciones se pagará una tarifa del ocho punto cinco por ciento (8.5%).

Por las pensiones, jubilaciones, salarios y cualquier otra remuneración que se pague por trabajo personal ejecutado en relación de dependencia se pagará una tarifa del diez por ciento (10%).

Por los honorarios, comisiones, dietas y otras prestaciones de servicios personales ejecutados sin que medie relación de dependencia se pagará una tarifa del quince por ciento (15%).

Por los reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase se pagará una tarifa del cinco punto cinco por ciento (5.5%).

Por la utilización de películas cinematográficas, películas para televisión, grabaciones, discos fonográficos, historietas y, en general, cualquier medio de difusión similar de imágenes o sonidos, así como por la utilización de noticias internacionales se pagará una tarifa del veinte por ciento (20%).

Por radionovelas y telenovelas se pagará una tarifa del cincuenta por ciento (50%).

Por las utilidades, dividendos o participaciones sociales a que se refieren los artículos 18 y 19 de esta ley se pagará una tarifa del quince por ciento (15%), o del cinco por ciento (5%) según corresponda.

No se pagarán impuestos por los intereses, comisiones y otros gastos financieros pagados por empresas domiciliadas en el país a bancos en el exterior - o a las entidades financieras de éstos -, reconocidos por el Banco Central de Costa Rica como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales, incluidos los pagos efectuados por tales conceptos a proveedores del exterior por la importación de mercancías. Tampoco se pagará el impuesto por el arrendamiento de bienes de capital y por los intereses sobre préstamos, siempre que éstos sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias por empresas domiciliadas en el país, pagados a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, dedicadas a este tipo de operaciones. Cuando se trate de arrendamiento por actividades comerciales, se pagará una tarifa del quince por ciento (15%) sobre los pagos remesados al exterior. La Dirección General de la Tributación Directa reglamentará, en todo lo concerniente, este tipo de financiamiento, por arrendamiento.

Por cualquier otro pago basado en intereses, comisiones y otros gastos financieros no comprendidos en los enunciados anteriores se pagará una tarifa del quince por ciento (15%).

Por el asesoramiento técnico - financiero o de otra índole, así como por los pagos relativos al uso de patentes, suministros de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias y regalías, se pagará una tarifa del veinticinco por ciento (25%).

Por cualquier otra remesa de las rentas de fuente costarricense referidas en los artículos 49 y 50 de esta ley, no contempladas anteriormente, se pagará una tarifa del treinta por ciento (30%)."

Mediante sentencia interlocutoria No. 00413-I-98 de las catorce horas cuarenta y cuatro minutos del catorce de julio de mil novecientos noventa y ocho, la Sala rechazó de plano la acción únicamente respecto de la impugnación que se hace al principio de igualdad por cuanto consideró que al accionante la norma no le causa perjuicio debido a que no es el sujeto pasivo de la obligación tributaria que se impugna, sino que constituye un "agente de retención" del impuesto, razón por la cual no se ve afectado con la normativa impugnada y carece de legitimación para promover este proceso en cuanto dicho extremo. Ahora bien en cuanto a los otros extremos alegados esta acción resulta admisible en cuanto cumple con los requisitos que establecen los artículos 73 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Constitucional en virtud que la inconstitucionalidad de la norma fue invocada en el asunto base pendiente de resolver, que es un proceso contencioso administrativo especial tributario tramitado en el

Tribunal Superior Contencioso Administrativo del Segundo Circuito Judicial de San José, con el número de expediente 97-000498-014-CA, en el que se alega la violación al principio de igualdad por lo que constituye medio razonable de amparar el derecho o interés que se considera lesionado y por las responsabilidades civiles que puedan derivar de esos procesos. Lo anterior, aunado al cumplimiento de los demás requisitos formales hace que deban ser analizados los aspectos de fondo planteados.

El accionante solicita que se declare la inconstitucionalidad del párrafo sexto del artículo cincuenta y nueve de la Ley del Impuesto sobre la Renta, número 7092 del 24 de marzo de mil novecientos ochenta y nueve y sus reformas por cuanto estima que el impuesto con el que se grava a las remesas al exterior por transmisión de radionovelas y telenovelas viola los artículos 28, 29, 33, 45 y 46. Por su parte el representante del Procurador General de la República cuestiona la legitimación del accionante y considera que debe de rechazarse la acción por cuanto el accionante no es sujeto pasivo del impuesto impugnado sino un agente retenedor por cuanto los sujetos pasivos de tributo a las remesas del exterior lo son las personas físicas o jurídicas domiciliadas en el extranjero que perciban rentas de fuentes costarricenses, en todo caso, el impuesto no es inconstitucional porque a todos los que se encuentren en las condiciones previstas en la norma se le cobrará y el sistema tributario no está concebido como instrumento de censura, sino como sistema que obliga a los ciudadanos a contribuir con los gastos del Estado, así como tampoco hay violación a los artículos 45 y 46 constitucionales en tanto no llega a anular la propiedad ni absorbe la renta así como tampoco impide el ejercicio de la actividad empresarial como tal. Los representantes del Ministerio de Hacienda y la Dirección General de Tributación solicitan que sea declarada sin lugar por cuanto el legislador quiso dar un trato tarifario diferenciado atendiendo a la disímil naturaleza del objeto gravado por lo que todo sujeto pasivo que remese pagos al exterior por la utilización de telenovelas, debe de retener como impuesto único y definitivo, el cincuenta por ciento sobre lo remesado con independencia del origen y si el contenido es conveniente o no. Asimismo no es lo mismo una telenovela que una serie televisiva, por lo que no se encuentran en la misma situación y en lo que respecta a las otras violaciones, la actividad de comercio no constituye un derecho absoluto, y deben sujetarse a las regulaciones que por ley se establecen, sin que el impuesto cobrado sea una limitación que impida la actividad comercial concreta por lo que el impuesto es razonable y no altera el patrimonio porque observa la totalidad de las rentas del negocio.

. La Sala no se pronuncia al respecto por cuanto este extremo fue rechazado por carecer de legitimación el accionante para alegar la violación de este principio en virtud que Multivisión de Costa Rica, Limitada es un agente recaudador y como tal no se ve afectado por el monto del impuesto debido a que no es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, situación que le es aplicable también a la alegada confiscatoriedad del tributo. Asimismo este extremo ya fue analizado en la sentencia número 7089-97 de las diecinueve horas del veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y siete, y en la que la Sala conoció de la acción de inconstitucionalidad promovida por la misma empresa accionante y sabido es que, conforme al artículo 11 de la Ley de la materia, no hay recurso contra las sentencias, autos o providencias de la jurisdicción constitucional. Así las cosas, la petitoria en cuestión de variar el criterio expuesta en la sentencia de marras resulta improcedente y así debe declararse, al no

observar tampoco la Sala que la referida sentencia contenga omisiones o conceptos oscuros que hagan meritoria su enmienda de oficio.

- El accionante estima que la norma cuestionada viola la libertad de expresión y se está imponiendo una censura a través de una carga tributaria al género de las telenovelas y con ello se pretende fomentar la difusión de programas de contenido diferente que pagan un impuesto menor como el de las películas cinematográficas, y las películas para la televisión que pagan un treinta por ciento menos.

Esta Sala entiende como censura previa, aquel control, examen o permiso, a que se somete una publicación, texto u opinión, con anterioridad a su comunicación al público y tiene como objetivo, realizar un control preventivo de las manifestaciones hechas por un medio de comunicación colectiva, ya bien sea radiofónico, televisivo o impreso. Este concepto no sólo se incorpora a nuestra Constitución Política en el artículo 29, sino que también se hace visible en los artículos 13 y 14 del Pacto de San José, en el que se consagra el derecho a la información, en su forma más amplia, prohibiendo la censura previa, salvo casos especiales. No obstante, el en caso analizado, el fin de la norma es establecer la tarifa del impuesto sobre las remesas al exterior por un tipo de programa televisivo y radiofónico, por lo que no conlleva limitación alguna a la libertad de expresión por cuanto el contenido de dichos programas no es revisado previamente para disponer el monto de la tarifa impositiva, y la tarifa le es aplicable a todas las telenovelas y radionovelas no importando su contenido ni su origen, siendo que dentro del género se encuentran todas en igualdad de circunstancias, por lo que se ajusta al orden constitucional.

Alega el accionante que en virtud de lo dispuesto en el párrafo cuestionado su representada se ve limitada a celebrar contrataciones convenientes a sus intereses por lo que se encuentra en la obligación de retener el cincuenta por ciento del impuesto de renta, cuya tarifa resulta muy alta para la empresa en el exterior, la cual perdería el interés seguir contratando con su representada.

La libertad contractual está íntimamente ligada a la libertad de comercio y a la propiedad privada, por cuanto la contratación es producto de la autonomía de dos o más voluntades en la que se conviene sobre relaciones jurídicas, entre ellas las de carácter patrimonial. Con base en ese poder, las personas concluyen contratos para programar sus intereses individuales y como producto de todo contrato hay derechos subjetivos que los particulares y el Estado deben de respetar, no obstante, la libertad de contratar tiene los límites normales de toda actividad lícita y debe de ajustarse a lo establecido en el ordenamiento jurídico. Estima la Sala, que no lleva razón el accionante en virtud que la actividad empresarial de su representada no se ve afectada por cuanto el impuesto es sobre los beneficios producto del uso de las telenovelas y radionovelas, y el accionante no es beneficiario de fuente costarricenses acreditado en el exterior. Como reiteradamente lo ha sostenido la Sala, *"...la libertad de comercio es el derecho que cualquier persona tiene de escoger, sin más restricciones, la actividad comercial legalmente permitida que más convenga a sus intereses. Pero ya en ejercicio de esa actividad, la persona debe de someterse a las regulaciones que la ley establece, como sería la fijación de precios al consumidor, la de pagar determinados salarios a los trabajadores y eventualmente la limitación de*

ganancias que se estime conveniente. De modo que el ejercicio del comercio no conlleva el derecho a una libertad irrestricta, máxime cuando, como en el caso se está en presencia de una regulación que se considera de interés general..."
(sentencia No. 143-94)

En el caso concreto, la norma cuestionada no le impide al accionante comercializar el producto, ni se le restringe la posibilidad de desarrollar la programación televisiva o radiofónica a un cierto producto, ni se le viola su patrimonio por cuanto aquí está de por medio el cumplimiento de la obligación contraída con el Estado en retener un porcentaje por concepto de impuesto por la remesa enviada al exterior, por lo que el Estado no interfiere en la contratación ni en la programación de Multivisión Limitada, sino que exige su colaboración en el proceso de percepción del tributo, por lo que el monto del impuesto no comporta una limitación a la actividad del promovente sea la proyección de cierto tipos de programas ni es confiscatoria en razón que no atenta a sus derechos pecuniarios ni interviene ni es privativo en las ejecuciones mercantiles, que integran los intercambios de bienes y servicios en una economía dada. Esta es una de las formas materiales en que se puede determinar el fiel cumplimiento de la obligación tributaria por parte de los contribuyentes, en este caso la empresas extranjeras, siendo no solo razonable, sino indispensable, para el cumplimiento de los deberes de verificación y fiscalización que tiene la Administración Tributaria. Por otra parte, el Estado tiene la necesidad inexorable de captar recursos para el cumplimiento de sus fines; los impuestos se presentan como el recurso por excelencia para la obtención de ingresos para el cumplimiento de los fines sociales, y si no se establecen adecuadas formas de exigir el pago de estos recursos, la evasión y no el pago será la regla, con el eventual perjuicio de toda la sociedad. En esas circunstancias no se sitúa la violación a los artículo 28, 45 y 46 constitucionales pues al no ser contribuyente de acuerdo a lo establecido en la sentencia No. 7089-97 de las diecinueve horas del veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y siete, no afecta el patrimonio del accionante y la Sala no entra a valorar la razonabilidad de la imposición, aunque indirectamente, a través de la imposición del tributo pueda afectarse intereses económicos de la empresa extranjera, quien sería en último caso la legitimada para alegar cualquier posible quebranto a estos principios constitucionales.

Por todo lo expresado, considera la Sala que no se dan en la presente acción las violaciones a los principios y derechos constitucionales que se han invocado y por ello, procede declarar sin lugar la acción, como en efecto se dispone.

ⁱ Asamblea Legislativa. Ley 7092 del 21/04/1988. Ley del Impuesto sobre la Renta. Fecha de vigencia desde: 19/05/1988. Versión de la norma: 41 de 41 del 10/12/2012. Datos de la Publicación: N° Gaceta 96 del: 19/05/1988.

ⁱⁱ Sentencia: 55. Expediente: 05-000146-0161-CA. Fecha: 06/01/2010. Hora: 3:10 PM. Emitido por: Sala Primera de la Corte.

ⁱⁱⁱ Sentencia: 28. Expediente: 07-000244-0161-CA. Fecha: 17/04/2009. Hora: 4:20 PM. Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo Sección VIII.

^{iv} Sentencia: 18. Expediente: 06-000056-0161-CA. Fecha: 29/09/2008. Hora: 4:45 PM. Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo Sección VIII.

^v Sentencia: 204. Expediente: 08-000063-0161-CA. Fecha: 10/04/2008. Hora: 11 AM. Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo Sección III.

^{vi} Sentencia: 950. Expediente: 01-000889-0161-CA. Fecha: 07/12/2005. Hora: 3:50 PM. Emitido por: Sala Primera de la Corte.

^{vii} Sentencia: 33. Expediente: 99-001190-0161-CA. Fecha: 06/02/2001. Hora: 2 PM. Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo Sección I.

^{viii} Sentencia: 39. Expediente: 09-001103-1027-CA. Fecha: 16/02/2011. Hora: 9:15 AM. Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo Sección VI.

^{ix} Sentencia: 4879. Expediente: 98-003894-0007-CO. Fecha: 22/05/2002. Hora: 2:54 PM. Emitido por: Sala Constitucional.