



EXONERACIÓN DEL PAGO DE IMPUESTOS EN LA LEY DE FUNDACIONES

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Incentivos Estatales Económicos.
Palabras Claves: Exoneración, Impuestos, Fundaciones.	
Fuentes de Información: Normativa y Jurisprudencia.	Fecha: 20/03/2014.

Contenido

RESUMEN	2
NORMATIVA	2
Las Exoneraciones del Pago de Impuestos en la Ley de Fundaciones	2
JURISPRUDENCIA.....	3
Alcances de la Normativa Sobre las Exoneraciones del Pago de Impuestos a las Fundaciones	3
PRONUNCIAMIENTOS DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.....	6
1. El Régimen Exonerativo de la Fundaciones en Materia Municipal.....	6
2. Exoneraciones Tributarias a las Fundaciones con Respecto al Impuesto de Espectáculos Públicos	12
3. Exoneraciones de Impuestos y Donaciones a las Fundaciones	21
JURISPRUDENCIA DE HACIENDA.....	24
1. Exoneraciones a las Fundaciones y el Impuesto de las Ventas.....	24
2. Fundaciones, Exoneraciones de Impuestos, Cambio de Actividades, Distribución de Utilidades, Fines de la Fundación.....	27

RESUMEN

El presente informe de investigación reúne información sobre las Exoneraciones de Impuesto hacia las Fundaciones, para lo cual se aportan los artículos 8, 9 y 10 de la Ley de Fundaciones, los cuales junto con sus reformas indican las exoneraciones de impuestos vigentes a las Fundaciones como Sujetos de Carácter Privado con Intereses Sociales.

Así la jurisprudencia tanto judicial como administrativa se encargan de aplicar tales disposiciones a los casos prácticos con lo cual emiten una guía sobre cómo deben ser entendidos y aplicados los artículos antes mencionados.

NORMATIVA

Las Exoneraciones del Pago de Impuestos en la Ley de Fundaciones [Ley de Fundaciones]ⁱ

Artículo 8. Los bienes donados para crear una fundación serán patrimonio propio de ésta, y sólo podrán ser destinados al cumplimiento de los fines para los que fue constituida. Tales bienes estarán exentos del pago de toda clase de impuestos y derechos de inscripción.

Artículo 9. Los bienes donados a una fundación ya existente tendrán las mismas exenciones establecidas en el artículo anterior.

Artículo 10. Las fundaciones estarán exentas del pago de derechos de inscripción y de impuestos nacionales y municipales, salvo los arancelarios, que sólo los podrá exonerar en cada caso el Ministerio de Hacienda, según la clase de bienes que se trate y su destino.

(NOTA: el artículo 2º, incisos d) y e) de la Ley Reguladora de las Exoneraciones, Nº 7293 de 31 de marzo de 1992, concede privilegios sólo a las fundaciones sin fines de lucro que se dediquen a la atención de

menores en abandono, deambulantes o en riesgo social (inciso c). Y las dedicadas a la recolección y tratamiento de basura, a la conservación de recursos naturales, ambiente en general, higiene ambiental y salud pública, (inciso d); por lo que las exoneraciones no previstas en tales incisos quedaron tácitamente derogadas conforme con el artículo 1º) de la Ley 7293 ibídem).

(Así derogado parcialmente, en lo referente a las excenciones del impuesto sobre las ventas, por el artículo 17 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria de 4 de julio de 2001).

JURISPRUDENCIA

Alcances de la Normativa Sobre las Exoneraciones del Pago de Impuestos a las Fundaciones

[Sala Primera]ⁱⁱ

Voto de mayoría:

"IV. Combate el recurrente la sentencia dictada por el Tribunal Superior por cuanto, a su juicio, en ese fallo se tuvo por derogada una ley especial [Ley de Fundaciones], en virtud de disposiciones de carácter general emitidas posteriormente. Al respecto precisa reflexionar sobre la naturaleza de una ley general y sobre su diferencia con una especial. Es importante descartar, desde ya, para desechar una errónea creencia común, que lo característico de una ley especial sea referirse a un grupo determinado de sujetos. Ello lo puede hacer también una de orden general, cuando crea ella misma, y regula, una categoría de aquéllos; por ejemplo: industriales dedicados a la exportación de artículos no tradicionales. Ella misma, a través de sus disposiciones, permite el nacimiento a la vida jurídica de una categoría de sujetos, estableciendo para ellos un régimen jurídico particular. La ley especial, por su parte, y en relación con el ejemplo de comentario, lo que hace es distinguir, en su regulación, a un sujeto o grupo de éstos, dentro de la categoría creada por la ley general. Por resultar harto elocuente, para el propósito impuesto, vale insertar aquí lo que el tratadista español Pérez y Alguer, explica sobre el particular: "Por Derecho especial se entiende el que se aparta de la regla general y es relativa a clases especiales de personas, a cosas o relaciones. No basta por tanto a su concepto que sólo rijan para determinadas clases: en efecto, una disposición sobre los deberes oficiales de los funcionarios, sobre las relaciones de servicio de los soldados, sobre frutos y pertenencias, sobre los efectos de la compraventa o del matrimonio, no es especial aunque se refiera a categorías

determinadas de personas cosas y actos. La esencia del Derecho especial consiste más bien en que aparta a esas clases determinadas de la esfera de imperio de una regla general que en sí misma considerada es también valedera para ellas, para someterlas a una disposición especial, formando así un derecho especial, un jus proprium de estas clases que diverge del jus comune aplicable a las demás. Puede que, a la vez el Derecho general contenga el principio superior y que el Derecho especial lo rompa; en tal caso, el Derecho especial es también Derecho singular. Pero esto no constituye una exigencia del concepto ni es el caso normal". (citado por José Luis Villar Palasi, Derecho Administrativo, Universidad de Madrid, 1968, pág. 484). A la luz de las consideraciones antecedentes, surge de inmediato la muy razonable hesitación sobre si lo que el recurrente, como pivote de su argumentación, reputa ley especial, lo es en realidad. Obsérvese, en relación, que la Ley de Fundaciones Nº 5338 de 28 de agosto de 1973, acorde con la naturaleza jurídica del instituto que consagra, crea toda una categoría de personas jurídicas, bajo la consideración general de entes privados de utilidad pública, sin fines de lucro, a los cuales se adscribe un patrimonio, para la realización de actividades de bienestar social de muy diversa índole. Tales actividades pueden ser puramente benéficas, educativas, artísticas, literarias, científicas y así en general todas aquellas enmarcadas dentro del propósito de bienestar social, antes enunciado. Nótese que la referida Ley, en su artículo 1º no hace concreción, sea, no emplea el numerus clausus en cuanto a las entidades de posible establecimiento, como FUNDACION. En consecuencia, estatuye una noción genérica de personas jurídicas, la cual patrocina una amplia gama de entidades de muy diverso linaje. Por lo tanto, se concluye, la de FUNDACIONES, reúne las características de una ley general, pues crea un jus comune relativo a una categoría de sujetos, cuya actividad regula, categoría que, a su vez, comprende una dilatada serie de clases distintas de ellos. El artículo 10 de dicha Ley, por su parte, establece una exención general de impuestos a favor de esas entidades, al disponer: "Las fundaciones estarán exentas del pago de derechos de inscripción y de impuestos nacionales y municipales, salvo los arancelarios, que sólo los podrá exonerar en cada caso el Ministerio de Hacienda, según la clase de bienes de que se trate y su destino.". Esta norma, por ende, hizo referencia al régimen tributario en su totalidad, sin tomar en cuenta la particularidad propia de cada uno de los impuestos establecidos por nuestro ordenamiento jurídico. En cuanto a su ámbito de aplicación subjetivo, es cierto, se trata de una disposición de tipo particular, pues se refiere a una categoría determinada de sujetos: las fundaciones, y no a todos los posibles contribuyentes. Pero, en relación con la materia regulada, por el contrario, se trata de una norma de tipo general y no especial, pues atañe a todos los derechos de inscripción e impuestos nacionales y municipales, sin hacer referencia a alguno en particular, salvo a los arancelarios, respecto de los cuales sí contiene regulación especial. De manera que, ni la disposición legal en su individualidad ni la Ley que la contiene, son de carácter especial como lo predica el casacionista. Por otro lado, las Leyes números 6820 (Reformas a la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de

Consumo) y 6826 (Ley de Impuesto General sobre las Ventas) del 6 y 8 de noviembre respectivamente, ambas de 1982, a las cuales atribuye el recurrente carácter general, presentan más bien rasgos de disposiciones legales especiales, en cuanto a la materia que regulan. Repárese en que el marco de referencia de ellas se circunscribe, concretamente, dentro del universo tributario, a los impuestos selectivos de consumo y general de ventas, y no a todos los que puedan ser cobrados a una fundación o a cualquier otra persona física o jurídica. Asimismo, determínase en su texto supuestos ajenos al propósito que les asiste relativo al ordenamiento de las obligaciones tributarias aludidas, lo cual permite establecer su especificidad tocante a la materia y a las relaciones a las cuales se refieren, y a las que dan un tratamiento particular. Lo anteriormente expuesto en los últimos considerandos, socava el fundamento mismo de la tesis sustentada por el casacionista, respecto a que se tuvo por derogada una ley especial en virtud de disposiciones generales (ver, en relación con el problema aquí planteado, lo resuelto por esta Sala en su resolución N° 18, de las 16 horas del 30 de marzo de 1982, en especial su CONSIDERANDO X). Amén de tales consideraciones, ha de señalarse lo siguiente. La derogación de una norma jurídica se origina en la promulgación de otra posterior, a la cual hace perder vigencia. Tal principio lo consagra nuestro Derecho positivo en el artículo 8 del Código Civil y en el 129 de la Constitución Política. Asimismo, según se deriva de dichas disposiciones, la derogatoria puede ser expresa o tácita. La tácita sobreviene cuando surge incompatibilidad de la nueva ley con la anterior, sobre la misma materia, produciéndose así contradicción. La derogatoria opera cuando se dicta un acto legislativo proveniente del mismo órgano que sancionó la primera ley, o de otro de jerarquía superior, como la Asamblea Constituyente. Lo determinante es que el acto derogatorio, tácito o expreso, emane del mismo órgano que emitió la norma anterior, y que la derogante sea dictada dentro del límite de las facultades dadas por el ordenamiento a dicho órgano emisor. Dentro de tales lineamientos, de acuerdo con lo dicho, se dio el acto derogatorio cuestionado en el recurso. Hechas las precedentes consideraciones de carácter formal, en lo que es materia del recurso, procede, acto continuo, abordar lo referente al aspecto material. Sobre el particular, precisa escudriñar el texto de las normas derogatorias en referencia, para desentrañar de ellas el objetivo del legislador al emitir las. Con arreglo a dicho fin, y a su contenido, ha de determinarse si afectan lo dispuesto por la Ley de Fundaciones, sobre la exoneración de impuestos, acordada en su artículo 10. Cabe destacar, al respecto, la claridad de la voluntad derogatoria expresada por el legislador, tocante entre otros aspectos, a las exenciones de los impuestos específicos de consumo o ad valorem y de ventas, establecidas en cualquier otra ley general o especial. Ello, indudablemente afecta la disposición general contenida en el artículo 10 de la Ley de Fundaciones, en lo relativo a los tributos aludidos, pues no se hace excepción alguna referente a ella, la cual se encontraba vigente al aprobarse las relacionadas leyes especiales del Impuesto Selectivo de Consumo y General de Ventas. Estas fueron promulgadas, entre otros objetivos, para lograr el ordenamiento de las

obligaciones tributarias, lo cual incluye necesariamente la debida regulación de las exoneraciones. Tal cometido -el último- determina la necesidad de eliminar los regímenes especiales y generales de exoneraciones -relacionados con cada uno de los tributos especiales a los que se hace referencia- y las posibles distorsiones, consecuencia de la atomización de esos beneficios, lo cual se aborda través de las disposiciones derogatorias de comentario. Con base en lo expuesto, tiénese que la fundamentación de lo resuelto por el Tribunal Superior es conforme a derecho. El ordenamiento jurídico general, el régimen de la actividad de la Administración Pública y la normativa tributaria, han sido, correcta e integralmente aplicadas, en la resolución del sub-júdice."

PRONUNCIAMIENTOS DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

1. El Régimen Exonerativo de la Fundaciones en Materia Municipal

[Procuraduría General de la República]ⁱⁱⁱ

Voto de mayoría

C-079-2002

22 de marzo de 2002

Ingeniero

Eulogio Domínguez Vargas

Alcalde Municipal

Municipalidad de Montes de Oca

S. D.

Estimado señor:

Con aprobación del señor Procurador General Adjunto, me refiero a su oficio OF-D- sin número - del 01 de marzo del 2002, mediante el cual solicita el criterio técnico jurídico de la Procuraduría General de la República con relación a si todas las fundaciones se encuentran exentas del pago del impuesto de patente municipal, o si sólo están exoneradas aquellas que cumplen las funciones establecidas en el artículo 2 incisos d) y e) de la Ley Reguladora de todas las Exoneraciones Vigentes. Adjunta a la consulta realizada, se encuentra el criterio jurídico del Departamento Legal de la Municipalidad de Montes de Oca.

Previo a resolver sobre el fondo de la consulta, es importante referirse brevemente al contexto jurídico dentro del cual se desarrolla la situación planteada, a efecto de realizar una interpretación normativa sobre la materia que permita determinar si el

régimen exonerativo a favor de las fundaciones (establecido en el artículo 10 de la Ley N° 5338 de 28 de agosto de 1973, en relación con el artículo 2 incisos d) y e) de la Ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992) alcanza a dispensarlas del pago del impuesto de patente municipal.

I- DEL REGIMEN EXONERATIVO DE LAS FUNDACIONES: De acuerdo a la Ley N° 5338, las fundaciones son personas jurídicas privadas, con patrimonio propio y sin fines de lucro, que pueden ser constituidas por personas físicas o jurídicas, ya sea por testamento o escritura pública.

Estas entidades nacen a partir de un acto irrevocable de su fundador, en donde se establece un determinado destino (ya sea de un bien o de un patrimonio autónomo), cuyo propósito es realizar o ayudar a efectuar actividades de utilidad pública.

Para el cumplimiento de sus fines, el legislador dotó a las fundaciones de una exención genérica de carácter subjetivo, respecto del pago de tributos nacionales y municipales. Dice en lo que interesa el artículo 10:

"Las fundaciones estarán exentas del pago de derecho de inscripción y de impuestos nacionales y municipales, salvo los arancelarios, que sólo los podrá exonerar en cada caso el Ministerio de Hacienda, según la clase de bienes que se trate y su destino".

Por su parte, el artículo 3 de la Ley N° 7092 de 21 de abril de 1988 establece una no sujeción al impuesto sobre la renta a favor de las fundaciones. Dice en lo que interesa el artículo 3:

"Entidades no sujetas al impuesto a)....

ch) Las organizaciones sindicales, las fundaciones, las asociaciones declaradas de utilidad pública, (...) (...)"

II. Limitaciones al régimen exonerativo de las fundaciones:

En virtud del carácter irrenunciable del poder tributario que ostenta el Estado, que le permite no sólo modificar sino derogar regímenes exonerativos existentes sin que se afecten derechos subjetivos o situaciones jurídicas consolidadas, el legislador - con la promulgación de la leyes N° 6820 de 3 de noviembre de 1982 y N° 6826 de 8 de noviembre de 1982 (Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, y Ley de Impuesto General sobre las Ventas), que contienen sendas derogatorias en los artículos 6 y 23 respectivamente- derogó todas aquellas leyes generales o especiales que regularan exenciones en forma diferente, imponiendo así una limitación al régimen exonerativo de las fundaciones, sujetándolas consecuentemente al pago de dichos tributos.

Con la entrada en vigencia de la Ley N °7293, el régimen exonerativo de las fundaciones también se ve afectado, toda vez que mediante el artículo 1° se introduce una derogatoria general de todas las exenciones objetivas y subjetivas. Dice en lo que interesa el artículo 1°:

"Derogatoria General. Se derogan todas las exenciones tributarias objetivas y subjetivas previstas en las diferentes leyes, decretos y normas legales referentes,...En virtud de lo dispuesto, únicamente quedarán vigentes las exenciones tributarias que se mencionan en el artículo siguiente."

Ahora bien, el artículo 2° exceptúa de la aplicación de la derogatoria general algunas exenciones, no sólo incorporadas en la propia ley N° 7293, sino algunas comprendidas en leyes que creaban regímenes de favor especiales; tal es el caso del régimen exonerativo de las fundaciones. Dice en lo que interesa el artículo 2°:

ARTÍCULO 2. Excepciones. Se exceptúan, de la derogatoria del artículo precedente, las exenciones tributarias establecidas en la presente Ley y aquellas que:

d) Se conceden en favor de instituciones, fundaciones y asociaciones sin actividades lucrativas, que se dediquen a la atención integral de menores de edad en estado de abandono, deambulación o en riesgo social y que estén debidamente inscritas en el Registro Público.

e) Se conceden en favor de instituciones, empresas públicas y privadas, fundaciones y asociaciones sin actividades lucrativas que se dediquen a la recolección y tratamiento de basura y a la conservación de los recursos naturales y del ambiente, así como a cualquier otra actividad básica en el control de la higiene ambiental y de la salud pública.

Si analizamos los incisos d) y e) del artículo indicado, se advierte que el legislador limitó los beneficiarios del régimen de favor contenido en el artículo 10 de la Ley N ° 5338, ya que hasta antes de la promulgación de la Ley N ° 7293, éste favorecía a todas las fundaciones, en tanto que a partir de dicha ley únicamente se benefician las fundaciones dedicadas a desarrollar una serie de actividades de utilidad pública, relacionadas con la atención de menores de edad en abandono, deambulantes o en riesgo social, a la recolección y tratamiento de basura, conservación de recursos naturales y del ambiente, o cualquier otra actividad básica en el control de higiene ambiental, la salud pública, etc.

Considerando la importancia de las actividades contempladas en los incisos d) y e) del citado artículo 2, la Sala Constitucional al resolver acción de inconstitucionalidad presentada contra la Ley N ° 7293, dispuso que la exención al pago de tributos a favor de aquellas fundaciones que realicen las actividades a que refieren los incisos

indicados, estaban justificadas en virtud del interés general que estas persiguen, estando las mismas ajustadas a los principios constitucionales de igualdad, razonabilidad y proporcionalidad. (S.C. V- 6940-96).

Así las cosas, los beneficiarios del régimen exonerativo previsto en el artículo 10 de la Ley de Fundaciones, únicamente serán aquellas fundaciones que realicen el presupuesto objetivo establecido en el artículo 2 incisos d) y e). Siendo una exoneración subjetiva, ésta supone por parte de las fundaciones involucradas la realización de cierto tipo de actividades de bien común, de carácter no lucrativo.

D. LAS FUNDACIONES Y EL IMPUESTO DE PATENTE MUNICIPAL.

El impuesto de patentes municipales que recae sobre las actividades lucrativas realizadas en una determinada circunscripción, deriva la potestad tributaria que ostentan las entidades municipales como una manifestación propia de la autonomía municipal, consagrada en el artículo 170 de la Constitución Política. Tal tributo tiene como finalidad sufragar el costo de los servicios públicos realizados por la Municipalidad en beneficio de la comunidad. Prestación que todo ciudadano está obligado a asumir de acuerdo al principio de igualdad que deriva de la relación de los artículos 18 y 33 de la Constitución Política. Sobre el particular, la Sala Constitucional ha dicho que ***"es el que paga toda persona que se dedica al ejercicio de cualquier actividad lucrativa (...) En doctrina se llama patente o impuesto a la actividad lucrativa, a que gravan los negocios sobre la base de caracteres externos más o menos fáciles de determinar, sin que exista un sistema único al respecto"*** (Lo resaltado no es el original) (Votos N° 2197-92 de las 14:30 hrs. del 11 de agosto de 1992 y N° 5749-93 de las 14:33 hrs. del 9 de noviembre de 1993).

La Procuraduría ha manifestado reiteradamente que este impuesto ***"(...)constituye uno de los tributos que integran el sistema de financiamiento de las municipalidades, y cuyo hecho generador lo define el artículo 79 del Código Municipal"*** (Lo resaltado no es del original) (Dictamen C-060-2000 de 30 de marzo del 2000).

El artículo 79 del Código Municipal establece al respecto: ***"Para ejercer cualquier actividad lucrativa, los interesados deberán contar con licencia municipal respectiva, la cual se obtendrá mediante el pago de un impuesto. Dicho impuesto se pagará durante todo el tiempo que se haya ejercido la actividad lucrativa o por el tiempo que se haya poseído la licencia, aunque la actividad no se haya realizado"***.

En el caso que se analiza, el artículo 1º de la Ley de Impuestos Municipales del Cantón de Montes de Oca –Ley N° 7462 de 12 de diciembre de 1994 - dispone:

"ARTICULO 1. Obligatoriedad del pago del impuesto. Las personas físicas o jurídicas que se dediquen al ejercicio de actividades lucrativas de cualquier tipo, en el cantón

de Montes de Oca, estarán obligadas a pagar a la Municipalidad un impuesto de patentes, conforme a esta Ley." (La negrilla no es del original).

Advertimos entonces, que tanto del Código Municipal como de la Ley de Impuestos Municipales del Cantón de Montes de Oca, **establecen como hecho generador del impuesto para que surja la obligación tributaria, el ejercicio de una actividad lucrativa**, la cual "*supone la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de unos de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios*" (MARTÍN QUERALT, Juan. "Curso de Derecho Financiero y Tributario, 6ta. Edición, 1995, p. 630, citado en el dictamen C-060-2000).

Como corolario, se tiene entonces que el impuesto de patente municipal tiene como presupuesto de derecho la realización de una actividad lucrativa.

Ahora bien, si partimos del principio contenido en el artículo 1° de la Ley de Fundaciones, según el cual, la actividad de éstas no tienen fines de lucro, **las mismas, en principio, no serían objeto del impuesto de patente municipal previsto en el artículo 1° de la Ley 7462**, por cuanto el presupuesto de derecho que da origen al nacimiento de la obligación tributaria, lo es precisamente el "realizar actividades lucrativas". Sin embargo, si nos atenemos a lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley de Fundaciones (dice el artículo: "Las fundaciones no tienen finalidades comerciales. Sin embargo podrán realizar operaciones de esa índole para aumentar su patrimonio, pero los ingresos que obtengan deberán destinarlos exclusivamente a la realización de sus propios objetivos"), **en que expresamente el legislador autoriza a dichas entidades a realizar operaciones de índole comercial – es decir de carácter lucrativo -**, habría que entender, que ante tales circunstancias, las fundaciones que realicen actividades comerciales, **se constituyen en sujetos del impuesto de patente**, máxime si tomamos en consideración que por disposición expresa de los artículos 1 y 2 incisos d) y e) de la Ley N ° 7293, los beneficiarios del régimen exonerativo contenido en el artículo 10 de la Ley de Fundaciones fueron limitados, al conservarse el beneficio fiscal – pese a la derogatoria genérica de todos los regímenes de favor - sólo respecto de aquellas fundaciones (aparte de otras instituciones y asociaciones) dedicadas a la atención integral del menores de edad en estado de abandono, deambulación o en riesgo social, así como las dedicadas a la recolección y tratamiento de basura y conservación de los recursos naturales y a cualquier otra actividad básica en el control de la higiene ambiental y de la salud pública, **bajo la condición de que se encuentren debidamente inscritas y que no realicen actividades lucrativas.**

E. CONCLUSION:

Con fundamento en lo expuesto y normas legales citadas, es criterio de la Procuraduría General que:

1. En tesis de principio, las fundaciones en tanto entes privados de utilidad pública sin fines de lucro, no se encuentran afectas al pago del impuesto de patente municipal previsto en el artículo 1 de la Ley N° 7462 (Ley de Impuesto Municipales del Cantón de Montes de Oca).
2. En el tanto las fundaciones realicen actividades comerciales (lucrativas) amparadas en el artículo 7 de la Ley N° 5338 (Ley de Fundaciones), están obligadas al pago del impuesto de patente municipal, por cuanto los alcances de la exención genérica subjetiva contenida en el artículo 10 de la Ley N° 5338 fueron limitados por el artículo 1° de la Ley N° 7293.
3. Por disposición del artículo 2 incisos d) y e) sólo las fundaciones que se dediquen a la atención integral de menores de edad en estado de abandono, deambulación o riesgo social, así como las dedicadas a la recolección y tratamiento de basura, conservación de los recursos naturales y del ambiente y a cualquier actividad básica en el control de la higiene ambiental y de salud pública, se encuentran exentas del pago de impuesto de patente municipal, en el tanto se encuentren debidamente inscritas y las actividades realizadas lo sean sin fines de lucro.

Queda en esta forma contestada la consulta presentada.

Lic. Juan Luis Montoya Segura

PROCURADOR TRIBUTARIO

2. Exoneraciones Tributarias a las Fundaciones con Respecto al Impuesto de Espectáculos Públicos

[Procuraduría General de la República]^{iv}
Voto de mayoría

C-052-2003

24 de febrero de 2003

Licenciado

Alberto Aguilar Escobedo

Auditor Interno

Teatro Nacional

S.D.

Estimado señor:

Con aprobación del señor Procurador General Adjunto, me refiero a su oficio AITN-11-05-2002, mediante el cual plantea la Procuraduría General de la República una serie de preguntas relacionadas con el impuesto a los espectáculos públicos; concretamente con la posibilidad de aplicar exoneraciones tributarias en dicho impuesto.

En virtud de ello, para efectos de poder resolver los puntos cuestionados, - pese a que la Procuraduría en un sin número de oportunidades se ha referido al tema -, conviene realizar unas breves reflexiones sobre la naturaleza jurídica de dicho impuesto y sobre el concepto de exoneración tributaria; ello a efectos de entender el contexto jurídico dentro del cual se enmarcan las interrogantes planteadas y así posteriormente poder externar, caso por caso, el criterio jurídico pertinente, de conformidad con el ordenamiento jurídico costarricense.

I. CONSIDERACIONES GENERALES ACERCA DEL IMPUESTO SOBRE ESPECTÁCULOS PÚBLICOS.

El impuesto sobre los espectáculos públicos fue creado mediante Ley N° 3 del 14 de diciembre de 1918. Desde su creación, hasta la fecha, dicho tributo ha sido objeto de una gran cantidad de reformas; sin embargo a través del tiempo, el legislador ha sido constante en mantener sus elementos esenciales.

En ese orden de ideas, el hecho generador de dicho impuesto lo serán los espectáculos públicos y diversiones no gratuitas que se realicen en los teatros, radioteatros, cines, salones de baile, locales, estadios o plazas nacionales o particulares; y en general, los que se efectúen con motivo de festejos cívicos y patronales, ello de conformidad con el artículo 1° de la Ley N° 841 del 15 de enero de 1947. (Al respecto, pueden consultarse los dictámenes de la Procuraduría NN° C-108-92, C-109-96 y C-106-97 entre otros)

Con la promulgación de la Ley General de Espectáculos Públicos, Materiales Audiovisuales e Impresos N°7440, se definió, en el artículo 2° al espectáculo público como *"toda función, representación, transmisión o captación pública que congregate, en cualquier lugar, a personas para presenciarla o escucharla."*

Posteriormente, el Reglamento a dicha Ley (Decreto Ejecutivo N° 27762 de 16 de enero de 1999), en aras de lograr una correcta aplicación del tributo, desarrolla en forma más amplia y clara, lo que debemos entender por espectáculo público y por diversiones no gratuitas, lo cual resulta de vital importancia, por cuanto permite al intérprete determinar el momento en que se produce el hecho generador que da nacimiento a la obligación tributaria a favor del Teatro Nacional. Al respecto dispone el artículo 1° del Reglamento:

"Constituye hecho generador de la obligación, la presentación o el ingreso a toda clase de espectáculos públicos y diversiones no gratuitas, tales como cines, teatros, circos, carruseles, salas de juegos electrónicos, de patinaje, juegos movidos por máquina de tracción mecánica o animal, máquinas tragamonedas, exposiciones y presentaciones deportivas de todo tipo excepto las mencionadas en el artículo 100 de la Ley No. 7800 de 30 de abril de 1998, toda función, representación de tipo artística, musical y/oailable, que se haga en vivo o utilizando reproductores de audio y/o video en discotecas, salones de baile, gimnasios, u otros lugares destinados o no al efecto, así como cualquier otra actividad que pueda calificarse como entretenimiento, diversión o espectáculo, en los cuales se cobre cuota de ingreso, entendiéndose por la misma los montos que se cancelen por consumo mínimo, barra libre, admisión consumible, derecho de admisión y similares. (Lo resaltado no es del original)

De lo expuesto se colige, que de acuerdo a la estructura del impuesto sobre espectáculos públicos, éste es un tributo cuyo hecho generador se configura en forma instantánea, al momento de la presentación o del ingreso al espectáculo público o a una diversión no gratuita.

En ese sentido, pareciera entonces que cualquier evento o actividad donde se cobre una suma de dinero para presenciar un espectáculo público o una diversión, se encontraría sujeta al pago del impuesto sobre espectáculos públicos, ya que se estaría produciendo un lucro o ganancia a favor de quienes lo organizan o patrocinan.

Ahora bien, en ese orden de ideas, cuando los eventos o espectáculos públicos sean realizados sin que exista lucro a favor de los organizadores, sino que más bien dichas actividades responden a fines de carácter altruista, en tales supuestos, no se aplicaría el impuesto sobre espectáculos públicos, pues no se configuraría el supuesto hipotético previsto en la ley.

También el citado reglamento en su artículo 3 define claramente quiénes son contribuyentes del impuesto. Dice en lo que interesa el artículo de referencia:

"Son contribuyentes de este impuesto las personas físicas o jurídicas propietarias, arrendatarias y/o usuarias de los locales dedicados a la presentación de los espectáculos y diversiones indicados en el artículo 1°, y las personas físicas o jurídicas, que contraten la presentación en Costa Rica de espectáculos y diversiones, de carácter nacional o internacional, aún cuando realicen su actividad eventualmente.

Son responsables solidarios:

- a. Los empresarios que permanentemente explotan el negocio de espectáculos públicos, cuando hayan cedido a título oneroso, el uso o disfrute eventual de instalaciones a un tercero que va a continuar su explotación.
- b. Los dueños de locales, lotes o terrenos, cuando a título oneroso lo ceden eventualmente para la realización de diversiones o espectáculos-públicos gravados.
- c. Los apoderados, directivos y/o representantes de toda persona física o jurídica obligada a pagar este tributo, serán responsables en los personal, por las acciones o las omisiones establecidas en la Ley de Espectáculos Públicos y en este Reglamento. Tal responsabilidad no se presume, y por tanto, está sujeta a la debida demostración".

De la lectura del citado artículo se desprende, que si bien el importe del tributo lo soportan las personas que pagan por el disfrute de un espectáculo público o diversión (sujeto pasivo de hecho), los sujetos pasivos de derecho o contribuyentes, serán las personas físicas o jurídicas que contraten u organicen la presentación de los espectáculos públicos y diversiones.

II. CONCEPTO DE EXONERACIÓN

El artículo 61 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que la *exención "es la dispensa legal de la obligación tributaria"*, lo cual necesariamente implica que el otorgamiento de exoneraciones es producto de la potestad tributaria del Estado, la cual a su vez se manifiesta a través de una Ley de la República, de conformidad con el Principio de Reserva de Ley en materia tributaria contemplado en el artículo 5 del Código Tributario, así como en el 121 inciso 13) de nuestra Constitución Política.

Conviene señalar, que si bien en la doctrina no existe una teoría unívoca sobre el concepto de la exención tributaria, las tendencias modernas la conciben como una modalidad del hecho generador, lo que supone que en la norma, además de

determinarse aquellos supuestos que se encuentran gravados, también pueden establecerse determinados presupuestos exentos del pago del tributo, cuyo efecto afectará el momento de la determinación de la obligación tributaria haciendo que ésta no se produzca. (Sobre el tema puede consultarse a LOZANO SERRANO (Carmelo). "Exenciones tributarias y derechos adquiridos". Editorial Tecnos. Madrid, España. 1988.).

En ese sentido, la Procuraduría General ha manifestado sobre el tema:

"A estas consideraciones, deben agregarse dos características esenciales de la exención tributaria: su naturaleza excepcional y al mismo tiempo general. Así, al establecerse una exención, no podrían considerarse exentos todos los sujetos o actividades que conforman el presupuesto de hecho que da lugar a la norma que crea el tributo, pues ello implicaría su desaparición, pero tampoco se debe caer en la particularización de los sujetos exentos, pues en este caso estaríamos frente a un privilegio. En este punto, resulta oportuno citar nuevamente a Washington Lanziano, quien al referirse a estas características señala:

*"En consecuencia, someramente, se puede afirmar que se es exento, no por no devenir deudor de un tributo, ni porque lo diga sacramentalmente la ley que consagra la exención, sino cuando a raíz de una disposición legal excepcional, emerge para algunos el status con generalidad, exentivación que adquiere mayor trascendencia al producirse los soportes fácticos tributarios y no quedar sujetos y donde los mismos supuestos fácticos, puedan atribuirse a otros sujetos, cuya producción les hace nacer la obligación tributaria"(Ibid. P.259)." (Dictamen de la Procuraduría **C-010-2001**). Lo resaltado no es del original.*

De acuerdo a lo apuntado, podemos señalar que una de las principales características de la exención tributaria es que, aún produciéndose los supuestos fácticos establecidos por el legislador como generadores de la obligación tributaria, ésta no llega a surgir.

Conviene señalar en relación al tema de la interpretación en materia de exoneraciones, que de acuerdo al artículo 6 del código Tributario (en concordancia con el artículo 10 del Código Civil), la misma debe realizarse en forma restrictiva. Tal norma dispone:

"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." (Lo resaltado no es del original)

Pese a lo apuntado, es necesario rescatar que si bien en materia tributaria es indiscutible la vigencia del principio de interpretación restrictiva de las normas que

crean tanto exoneraciones como tributos, reconociéndose éstas con estricto apego a los casos contemplados en la ley, la Doctrina moderna ha advertido en forma acertada, que a la hora de realizar la interpretación de tales formas jurídicas, estas deben interpretarse de acuerdo a los métodos comunes del Derecho, siempre y cuando la finalidad encontrada no sea contraria al principio de legalidad que rige en materia tributaria. De hecho tal concepción resulta acorde con lo preceptuado en el citado artículo 6 párrafo segundo de nuestro Código Tributario.

Ahora bien, de acuerdo con la estructura del impuesto sobre espectáculos públicos, se advierte que el hecho generador de dicho tributo se configura en forma instantánea, en el momento en que se presente o se ingrese a un espectáculo público o a una diversión de carácter lucrativo. De manera que si la ley establece un supuesto exento del pago de la obligación tributaria, los efectos jurídicos de dicha exención surgen en forma inmediata y no se prolongan en el tiempo, agotándose la misma una vez configurado el hecho generador del impuesto.

Partiendo de lo expuesto, procede responder las interrogantes planteadas en el siguiente orden:

- **¿En las presentaciones en la sala del Teatro Nacional, cobradas, en las cuales sea copatrocinador la Institución, tiene el Consejo Directivo del Teatro Nacional la facultad para exonerar del Impuesto sobre Espectáculos Públicos?**
- **¿En presentaciones en la sala del Teatro Nacional, cobradas, presentadas por particulares, tiene el Consejo Directivo del Teatro Nacional la facultad para exonerar del Impuesto sobre Espectáculos Públicos?**
- **Quién tiene la facultad para exonerar el Impuesto de Espectáculos Públicos y cuáles son las condiciones para hacerlo?**

En virtud de que las tres preguntas señaladas versan sobre el mismo tema, este Despacho consideró conveniente resolver las mismas en forma conjunta.

Tal y como se ha expuesto, en virtud del Principio de Reserva de Ley, en materia tributaria, y por la naturaleza jurídica excepcional de las exoneraciones, la facultad para establecer exenciones, corresponde única y exclusivamente al legislador, quien deberá valorar en cada caso concreto si es conveniente la creación de una exención tributaria, con el objetivo de procurar un fin de carácter extrafiscal, alentando ciertos comportamientos o actividades deseadas por medio del otorgamiento de tratos tributarios favorables.

Sobre el tema, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, ha sido tajante al manifestar que:

*"Uno de los pilares fundamentales del Derecho Tributario lo constituye el Principio de Reserva de Ley ("nullum tributo sine lege"), conforme al cual el impuesto, en cuanto exacción coactiva sobre el patrimonio del contribuyente, **debe ser creado, modificado y abolido sólo por ley. Lo anterior significa, que la norma tributaria tiene como fuente de producción primaria la ley en sentido formal.***

La creación de los tributos constituye una facultad propia del poder legislativo.

*En nuestro ordenamiento jurídico, tal postulado es consagrado por la Carta Magna en el ordinal 121 inciso 13, y por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en el artículo 5 (Sala Primera de la Corte, sentencias números 64 de 6 de agosto de 1982 y 19 de 14:30 hrs. del 4 de mayo de 1984). Sobre el particular, esta Sala ha dicho: **"... constitucionalmente y según el artículo 121 inciso 13 de nuestra Carta Fundamental, los tributos necesariamente deben ser creados por ley, sólo un acto de la misma naturaleza, es decir, otra ley, puede dispensar de su pago (artículo 5 del Código Tributario). Si el Legislativo tiene la potestad de establecer tributos, correlativamente debe tener la facultad de dispensarlos. El poder de eximir es una consecuencia inevitable del poder de gravar. Por eso se dice que tanto el imponer tributos como el eximir de ellos, es materia reservada a la ley..."** (número 45 de 15:30 hrs. del 13 de junio 1979)." (Resolución N° 43 del 27 de marzo de 1992).*

De igual manera en Sentencia N° 1 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, de las 14:45 horas del 9 de enero de 1981, se sostuvo el criterio de la naturaleza excepcional de las exenciones, señalando que:

"Las exoneraciones de impuestos constituyen una excepción al principio general de contribuir a los gastos públicos, y como tales, esas reglas han de ser de aplicación literal o restrictiva, es decir, que se han de reconocer las exoneraciones sólo y nada más en los casos contemplados de manera expresa en la norma, sin que sea dable acudir a la analogía (artículos 5, inciso a) y b) y 6, párrafo 2, y 61 y 62 del Código Tributario".

Es claro entonces que el Teatro Nacional, en ningún caso, y bajo ningún supuesto, puede otorgar exoneraciones respecto al pago del impuesto sobre espectáculos públicos, pues de lo contrario se estaría arrogando una competencia que es propia de la Asamblea Legislativa, infringiéndose así el Principio de Reserva de Ley en materia tributaria.

-¿Las Asociaciones Autónomas de Estudiantes de las Universidades Estatales cuando organizan eventos no gratuitos fuera del campus universitario están exoneradas del pago al Impuesto sobre Espectáculos Públicos?

A efecto de resolver esta interrogante, debemos de retomar lo dispuesto en el artículo 3 del Reglamento para la aplicación del Impuesto sobre los Espectáculos Públicos. Según dicha norma, quienes ostentan la condición de contribuyentes del impuesto son las personas físicas o jurídicas propietarias o arrendatarias y o usuarias de los locales donde se presentan los espectáculos públicos y diversiones, así como las personas físicas o jurídicas que contraten la presentación en Costa Rica de espectáculos públicos o diversiones.

Partiendo de lo anterior, habría que afirmar entonces que en el tanto las asociaciones autónomas de estudiantes universitarios sean las que contraten la presentación en Costa Rica de espectáculos públicos y diversiones –nacionales e internacionales –, aún cuanto tales espectáculos públicos o diversiones sean eventuales, serán contribuyentes del impuesto sobre los espectáculos públicos, sin que puedan aducir en su favor el régimen exonerativo que beneficia a las entidades universitarias estatales, otorgado a éstas para el cumplimiento de sus fines; ni lo dispuesto en el artículo 100 de la Ley N° 7800 de 30 de abril de 1998 mediante el cual se exonera del pago del impuesto a los espectáculos públicos organizados tanto por sociedades anónimas deportivas, como por asociaciones y federaciones deportivas, y no por asociaciones estudiantiles universitarias o de otra índole.

-¿Los Clubes Privados que realizan eventos públicos no gratuitos, las entradas canceladas por los socios están exentas del pago al Impuesto de Espectáculos Públicos?

De conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre los Espectáculos Públicos y su Reglamento, si se configura el hecho generador que da pie a la obligación tributaria, los Clubes Privados están obligados al pago de la respectiva obligación tributaria, de conformidad con el artículo 1 y 3 del Reglamento N°27762; ello debido a que no existe una norma, a través de la cual el legislador los haya exonerado de dicho impuesto.

-¿El ingreso no gratuito a un Balneario o centro de recreación por sí solo está gravado con el impuesto?

El artículo 1° del reglamento N°27762, al desarrollar la Ley N° 3 del 14 de diciembre de 1918, es claro al establecer que el hecho generador del impuesto a los espectáculos públicos se configura con el ingreso a toda clase de diversiones no gratuitas, es decir de carácter lucrativo, o cualquier actividad que pueda considerarse como entretenimiento o diversión en la cual se cobre una cuota de ingreso.

En ese orden de ideas, el Diccionario de la Real Academia Española del 2001, (www.rae.es) define los conceptos de diversión y lucro respectivamente, de la siguiente manera:

"diversión (Del lat. *diversio*, *-onis*). f. Acción y efecto de divertir. || **2.** Recreo, pasatiempo, solaz. || **3.** *Mil.* Acción de distraer o desviar la atención y fuerzas del enemigo. ? V. [parque de diversiones](#).

lucro. (Del lat. *lucrum*). m. Ganancia o provecho que se saca de algo."

Ahora bien, si partimos de que tanto en los balnearios como en los centros de recreación se presentan espectáculos públicos y diversiones, debe procederse al cobro del impuesto sobre los espectáculos públicos, por cuanto los usuarios se ven compelidos al pago de una cuota de ingreso. Sin embargo, cabe aclarar que el simple ingreso a un balneario para el disfrute de las piscinas, por sí solo no genera el pago del impuesto de espectáculos públicos.

-¿Las Fundaciones que organicen eventos no gratuitos están exoneradas del pago al Impuesto sobre Espectáculos Públicos?

Con respecto a esta interrogante, debe advertirse que en tanto las fundaciones organicen en Costa Rica la presentación de espectáculos públicos o diversiones de carácter nacional o internacional – aún cuando sean eventuales – resultan contribuyentes del impuesto sobre los espectáculos públicos, sin que puedan aducir en su favor el régimen exonerativo creado por el artículo 10 de la Ley N° 5338 (Ley de Fundaciones), salvo que se trate de aquéllas, que de conformidad con los incisos d) y e) del artículo 2 de la Ley N° 7293, se dediquen a la atención integral de menores de edad en estado de abandono, deambulación o en riesgo social y que estén debidamente inscritas en el Registro Público, o bien que se dediquen a la recolección y tratamiento de basura y a la conservación de los recursos naturales y del ambiente, así como a cualquier otra actividad básica en el control de la higiene ambiental y de la salud pública, y que el producto de los espectáculos y diversiones presentados sean para el cumplimiento de tales fines.

-¿Las Instituciones de Gobierno (Teatro Nacional) que organice eventos no gratuitos se encuentran exonerada del citado Impuesto, o bien cuándo y quién puede exonerar?

En reiterados dictámenes esta Procuraduría ha manifestado que el principio de inmunidad fiscal del Estado *"deviene de la potestad tributaria que ostenta, la cual le permite imponer y recaudar coactivamente, el pago de tributos a su favor, creando obligaciones tributarias de carácter "ex lege", en donde el Estado se coloca como sujeto acreedor de la relación jurídico tributaria. Precisamente, en virtud de esa posición*

acreedora del Estado, sería ilógico pensar, que en dicha relación, éste se vea compelido a pagar aquellos tributos, que previamente fueron creados por él mismo a su favor. En ese orden de ideas, resulta claro que, en la relación jurídico tributaria, el Estado no podría revestir el carácter de sujeto activo y sujeto pasivo al mismo tiempo." (Dictamen de la Procuraduría C-298-2002). (Lo resaltado no es del original),

No obstante, tal principio de inmunidad fiscal del Estado es limitado, siendo de aplicación en la medida en que el Estado se encuentre dentro de la relación jurídica tributaria, como sujeto acreedor de un tributo creado a su favor, en cuyo caso, no es necesario que la obligación de pago del tributo se encuentre exonerada, puesto que se considera que la misma ni siquiera llega a producirse. Sin embargo, tal y como se extrae de lo expuesto, cuando no existe una identidad subjetiva plena del Estado como acreedor y deudor de un determinado tributo al mismo tiempo, en ese supuesto no operaría el principio de inmunidad fiscal, y el Estado se vería compelido al pago del respectivo tributo.

Ahora bien, si nos atenemos a lo dispuesto en el artículo 1° de la Ley N° 8290, el " Teatro Nacional es un órgano del Ministerio de Cultura, Juventud y Deportes, con desconcentración mínima, que tendrá personalidad jurídica instrumental...", con lo cual forma parte de la estructura orgánica del Poder Ejecutivo, y consecuentemente del Gobierno de la República. Así las cosas, bien podría afirmarse, que lo alcanza el principio de inmunidad fiscal en tanto reuniría las condiciones de sujeto activo y sujeto pasivo del impuesto, y consecuentemente no estaría obligado al pago del impuesto de espectáculos públicos y diversiones, cuando contrate en Costa Rica la presentación de espectáculos públicos y diversiones nacionales o extranjeros.

- En el caso de empresas privadas que organizan eventos públicos y entregan las entradas como promoción a cambio de la compra de productos o servicios, ¿Debe cobrarse el Impuesto de espectáculos Públicos?, y en caso de cobrarse, Cuál es la base imponible para calcularlo?

Cabe señalar que por lo general en este tipo de casos, empresas privadas compran las entradas a los organizadores de los eventos públicos, como una estrategia de ventas, mediante la cual entregarán las respectivas entradas del evento a terceros que asistan al mismo, a cambio de la compra de determinados productos o servicios. En estos casos el hecho generador que da pie a la obligación tributaria de pagar el impuesto sobre espectáculos públicos, se produce en el momento en que los organizadores del evento -de conformidad con el artículo 3° del Reglamento N°27762-, le venden las entradas a las empresas privadas, que posteriormente con ocasión de la respectiva promoción harán entrega de estas a los usuarios. En ese orden de ideas, los organizadores del evento serán los contribuyentes del impuestos, y deben consecuentemente pagar el impuesto sobre espectáculos públicos, de conformidad

con la base imponible establecida en la Ley y desarrollada en el artículo 6 del reglamento N°27762.

Queda en esta forma evacuada las consultas presentadas,

Con toda consideración se suscribe atentamente,

Lic. Juan Luis Montoya Segura

PROCURADOR TRIBUTARIO

3. Exoneraciones de Impuestos y Donaciones a las Fundaciones

[Procuraduría General de la República]^v

Voto de mayoría

C-126-94

San José, 3 de agosto de 1994

Sr. Lic. Rodrigo Montenegro Trejos

Presidente Comisión Nacional para el Mejoramiento de la Administración de Justicia S.D.

Estimado señor:

Con la aprobación del señor Procurador General de la República, me refiero a su atento oficio N. 187-CNMAJ-94 de 27 de julio último, mediante el cual consulta respecto de la capacidad legal de la Fundación para la Administración de Justicia para suscribir un convenio de cooperación técnica no reembolsable con el Banco Interamericano de Desarrollo. La donación constituiría una contribución al Programa de Medios Alternativos de Solución de Conflictos.

Se trata, entonces, de determinar si la Fundación se encuentra autorizada por el ordenamiento para recibir asistencia financiera no reembolsable, por una parte y si el objeto de la donación propuesta es conforme con los objetivos de esta entidad, por otra parte.

A. LAS FUNDACIONES ESTAN AUTORIZADAS PARA RECIBIR DONACIONES

En nuestro país, las fundaciones debidamente constituidas están facultadas para recibir donaciones. Dicha facultad se deriva de la personalidad jurídica propia de esas organizaciones, según lo previsto en el artículo 1º de la Ley de Fundaciones, N. 5338 de 28 de agosto de 1973, en conexión con los artículos 8 y 9. Disponen los citados artículos: "Art. 1º: Reconócese personalidad jurídica propia a las fundaciones, como

entes privados de utilidad pública, que se establezcan sin fines de lucro y con el objeto de realizar o ayudar a realizar, mediante el destino de un patrimonio, actividades educativas, benéficas, artísticas o literarias, científicas, y en general todas aquellas que signifiquen bienestar social".

"Art. 8: Los bienes donados para crear una fundación serán patrimonio propio de ésta, y sólo podrán ser destinados al cumplimiento de los fines para los que fue constituida.

Tales bienes estarán exentos del pago de toda clase de impuestos y derechos de inscripción".

"Art. 9: Los bienes donados a una fundación ya existente tendrán las mismas exenciones establecidas en el artículo anterior".

Este último artículo contempla, así, la situación que nos ocupa: una donación recibida una vez constituida la fundación. Esa facultad de aceptar donaciones está reforzada por lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley N. 7015 de 22 de noviembre de 1983 en conexión con el 19 de la Ley de DINADECO. Establecen dichas normas: "Art. 124: Se les aplicarán a las fundaciones y a las asociaciones regidas por la Ley N. 218 y sus reformas, los beneficios contenidos en el párrafo primero del artículo 19 de la Ley N. 3859 del 7 de abril de 1967 y sus reformas".

"Art. 19: El Estado, las instituciones autónomas y demás entidades públicas, quedan autorizadas a otorgar subvenciones, donar bienes o suministrar servicios de cualquier clase, a estas asociaciones, como una forma de contribuir al desarrollo de las comunidades y al progreso económico y social del país".

Podría decirse que la necesidad de recibir donaciones para operar resulta del hecho mismo de que está excluido a las fundaciones, en principio, el ejercicio de una actividad comercial y empresarial como giro normal, ya que son entes privados de utilidad pública y sin ánimo de lucro. Por otra parte, salvada la situación de los entes públicos para donar, no se establece ningún límite expreso en cuanto a la calidad del donador, por lo que bien podría ser una persona internacional.

De modo que a nivel nacional, los entes constituidos como fundaciones no encuentran obstáculo legal para recibir donaciones para el cumplimiento de sus fines; por ende, están autorizados para suscribir contratos de asistencia financiera no reembolsables, en la medida en que esa asistencia sea conforme con los objetivos legales de la fundación de que se trate. Puede decirse, entonces, que este cumplimiento del objetivo legal se constituye en el único límite para recibir las donaciones.

B. EL OBJETO DEL CONVENIO ES CONFORME CON LOS FINES DE LA FUNDACION

El objeto de la donación, según se expresa, es contribuir al programa de Medios Alternativos de Solución de Conflictos. Como es sabido, la escritura constitutiva de la Fundación para la Administración de Justicia establece (cláusula cuarta) como objetivo general de la fundación el: "...estimular y apoyar toda acción o actividad dirigida al mejoramiento de la administración de justicia, entendida esta como el conjunto de los distintos sectores que se relacionan con ella en los diversos órganos del Estado y otras instituciones afines. Dentro del objeto de mejoramiento de la administración de justicia, se comprende toda acción que tienda a que la justicia sea más accesible, más independiente, más justa y más oportuna en sus respuestas. Dentro de los objetivos específicos de la fundación están los siguientes: A) Mejoramiento de la celeridad en la solución de conflictos; B) Analizar posibles vías alternativas a la solución de conflictos como formas de apoyar a la administración de justicia formal;..." Lo anterior significa que la búsqueda y análisis de Medios Alternativos de solución de conflictos y su posterior aplicación en el ordenamiento constituye un objetivo específico de la Fundación que nos ocupa. Por lo que una donación dirigida a ese objeto es conforme con los objetivos de la Fundación: más aún le permitirá el cumplimiento de su cometido y razón de ser. Por lo que una donación que tenga ese objetivo cumple con lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley de Fundaciones, antes transcrito.

CONCLUSION: De conformidad con lo antes expuesto, es criterio de este Órgano Consultivo que la Fundación para la Administración de Justicia, cédula jurídica N. 3-006-122985-05, está facultada por el ordenamiento jurídico para suscribir con el Banco Interamericano de Desarrollo un convenio de cooperación técnica no reembolsable, para la ejecución del Programa de Medios alternativos de solución de conflictos.

Del señor Presidente, muy atentamente:

Dra. Magda Inés Rojas Chaves

PROCURADORA ASESORA

JURISPRUDENCIA DE HACIENDA

1. Exoneraciones a las Fundaciones y el Impuesto de las Ventas

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

Voto de mayoría

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el señor [...], mayor, casado una vez, ingeniero industrial, vecino de San José, cédula [...], en representación de la [...], cédula jurídica [...], contra la resolución número [...] de fecha 4 de agosto de 1992, dictada por la Dirección General de la Tributación Directa.

RESULTANDO

1)- Que la Dirección General de la Tributación Directa, evacuó consulta de la interesada, en los siguientes términos: Damos respuesta a su escrito de fecha 21 de mayo de 1992, mediante el cual de conformidad con lo que dispone el artículo 114 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, nos consulta en relación con las obligaciones tributarias de su representada la [...], y la incidencia de la Ley No. 7293 de 31 de marzo de 1992, denominada Ley Reguladora de todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones. Hace además usted un largo análisis de la problemática en cuestión, y concluye en que de no interpretarse en la forma en que lo hace su representada se estarían violando diferentes normas constitucionales. Sobre el particular le manifestamos: Es importante, previamente referirnos a lo que usted llama en su consulta "antecedentes", ya que usted considera que la [...] está o estaba exenta del pago de los impuestos indirectos tales como Impuesto General sobre las Ventas e Impuesto Selectivo de Consumo, criterio que no comparte esta Dirección por lo siguiente: IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS: El artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre las Ventas, Ley número 6820 de 8 de noviembre de 1982, literalmente dice: "A partir de la entrada en vigencia de esta Ley, queda derogada la Ley No. 3914 de 17 de julio de 1967 y sus reformas vigentes y cualquier otra ley o decreto general o especial, que se le oponga o que regule en forma diferente, o que establecen gravámenes o exenciones no contempladas en esta Ley". Por este artículo 23, se derogó toda exención de ventas que expresamente la Ley No. 6826 no otorgara, consecuentemente las fundaciones, no están exentas del pago de dicho impuesto. En reforzamiento de nuestro criterio, tenemos el Pronunciamiento C-857-83 de 14 de febrero de 1983 de la Procuraduría General de la República, que en lo conducente dice: "De conformidad con todo lo expuesto a partir de la vigencia de la Ley No. 6826 de 8 de noviembre de 1982 (Ley de Impuesto General sobre las Ventas), las nuevas regulaciones (impositivas o exonerativas) afectan o inciden sobre toda persona física o jurídica, pública o privada, toda vez que dicha normativa no contempla en su articulado ninguna exención subjetiva". No omito manifestarle que de conformidad

con lo que establece el artículo 2 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, Ley No. 6815 de 27 de setiembre de 1982, los dictámenes y pronunciamientos de la Procuraduría General constituyen jurisprudencia administrativa y son de acatamiento obligatorio para la Administración Pública.

IMPUESTO SELECTIVO DE CONSUMO: El artículo 6 de la Ley del Impuesto Selectivo de Consumo dice : "Deróganse todos los impuestos específicos de consumo o ad-valorem, cobrados en la primera etapa del proceso productivo o de comercialización, que recaigan sobre la producción, el consumo o la venta de mercancías no comprendidas en esta Ley, así como cualquier otra Ley General o especial que regule exenciones en forma diferente, o que establezca impuesto e consumo para el Gobierno Central o para cualquier otra entidad pública o privada, que se cobren en la etapa mencionada". En este mismo sentido se pronuncia el mencionado pronunciamiento de la Procuraduría al establecer: "La ley No. 6820 de 3 de noviembre de 1982 en su artículo 6 contiene una derogación total y absoluta de los beneficios exonerativos existentes por concepto de impuestos selectivos de consumo, al derogarse por esta norma"... cualquier otra ley general o especial que regule exenciones en forma diferente o que establezcan impuesto para el Gobierno Central o para cualquier entidad pública o privada. Lo anterior significa que el legislador en el ejercicio de su potestad soberana dejó sin efecto tanto los impuestos de consumo como las exenciones de los mismos, estatuidos en legislaciones diferentes a la referida Ley No. 6820, beneficios fiscales estos que venían siendo disfrutados tanto por entes públicos como el sector privado". En conclusión desde noviembre de 1981 las Fundaciones en general, no gozan de exoneración del impuesto general sobre las ventas, ni selectivo de consumo, toda vez que dicho beneficio fue derogado por las leyes arriba citadas, criterio que a la fecha se mantiene. De seguido analizaremos la procedencia de la exoneración del impuesto territorial y sobre la renta.

TERRITORIAL: El artículo 10 de la Ley No. 5338 de 28 de agosto de 1973, literalmente dice: "Las fundaciones estarán exentas del pago de derechos e inscripción y de impuestos nacionales y municipales, salvo los arancelarios que solo los podrá exonerar en cada caso al Ministerio de Hacienda, según la clase de bienes de que se trate y su destino". De conformidad con el artículo transcrito, su representada estaba exenta del pago del impuesto territorial, hasta el día 2 de abril d 1992, ya que al emitirse la Ley No. 7293 citada, se derogaron todas las exoneraciones y únicamente quedaron no sujetas al impuesto las entidades que establece el artículo 4 de la Ley del Impuesto Territorial, reformado por el artículo 34 de la Ley No. 7293, y entre dichas entidades no se encuentra la Fundación que usted representa.

RENTA: El inciso ch) del artículo 3 de la Ley No. 7092 de 21 de abril de 1988, reformado por el artículo 15 de la Ley No. 7293, exonera del pago del impuesto sobre la renta a las Fundaciones, siempre y cuando cumplan con los requisitos que establece el inciso señalado, sea que los ingresos y su patrimonio se destinen en su totalidad para fines públicos y no se distribuyan directa o indirectamente entre sus integrantes. En relación con los impuestos municipales y en cuanto al roce constitucional que pueda tener la

Ley No. 7293, omitimos pronunciarnos por no ser materia de nuestra competencia."
(folios 1, 2 y 3)

2)- Que inconforme con lo resuelto por aquella oficina, la interesada apela para ante este Tribunal en escrito de fecha 1 de setiembre de 1992.

3)-Que por resolución AC [...]de las doce horas y dieciocho minutos del cinco de mayo del año en curso se admitió el recurso interpuesto. (folio 12)

4)- Que en los procedimientos se han observado las prescripciones de ley, y

CONSIDERANDO

I.- Que el recurso de apelación se da por la forma y por el fondo. Por la forma se solicita, que por haber sido resuelta la consulta en forma extemporánea, se tenga por contestada la misma en forma afirmativa para todos los impuestos que comprende, sea territorial, renta, ventas y consumo. Que efectivamente el Tribunal ha procedido a contar los términos y ha llegado a la conclusión de que la consulta fue resuelta vencidos los cuarenta y cinco días hábiles de que goza la Administración para ello, equivocadamente el contribuyente entiende que dicho cómputo debe hacerse contando los días naturales, la disposición de la Ley General de la Administración Pública, que así lo establece, no aplicable, por disposición de ese mismo cuerpo de leyes en su artículo 367 y así lo ha resuelto la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia No. 35 de las 15:20 horas del 24 de mayo de 1989; No. 166 de las 15:00 horas del 30 de mayo de 1990 y el Tribunal Fiscal Administrativo No. 13 de las 16:30 horas del 24 de enero de 1991. La consulta se formula el 21 de mayo de 1992, y se contesta negativamente en el mes de agosto de ese mismo año, cuando ya había vencido el plazo, cuyo vencimiento se produjo el 24 de julio; aunque se tuviera por contestada afirmativamente, ello lo sería únicamente para el tiempo transcurrido entre la consulta y su contestación y para los impuestos de ventas y consumo únicamente, por cuanto con respecto a éstos, el hecho generador de la obligación tributaria es instantáneo, y en consecuencia, ÚNICAMENTE aquellas obligaciones nacidas en ese intervalo estarían exentas de dicho impuesto, no así los demás impuestos, cuyo hecho generador, es anual y en el caso del impuesto de renta se completa al 30 de setiembre de cada año, que en el caso de análisis aún no se había dado, ya que como se dijo la consulta fue resuelta negativamente antes de completarse el ciclo económico que configura el hecho generador complejo de la renta. Lo mismo podríamos decir del impuesto territorial, cuyo hecho generador ya se había operado con anterioridad a la consulta, puesto que el hecho generador del impuesto territorial, está constituido, por la totalidad de los bienes que tengan los propietarios al primero de enero de cada año. (Artículo 24, 2 párrafo Ley de Impuesto Territorial). En consecuencia como se dijo anteriormente, la ficción del silencio positivo se da únicamente a los impuestos de ventas y selectivo de consumo por obligaciones comprendidas entre el plazo de la

consulta y aquel en que se evacuó negativamente la misma. (Véase sentencia de este Tribunal No. 59 de las 13:00 horas del 13 de junio de 1991). En caso de que la interesada haya pagado algún monto por dichos impuestos, para estar legitimada para su repetición deberá demostrar que ella ha asumido de su propio peculio el pago de los mismos y que no los ha trasladado.

II.- Fondo del asunto: Por ser sumamente clara, precisa y ajustada a derecho la resolución recurrida, se confirma la misma y se deniega el recurso interpuesto.

POR TANTO

Se declara parcialmente con lugar la consulta formulada en relación a los impuestos de ventas y selectivos de consumo, desde que se formuló la consulta y hasta que se notificó la resolución negativa de la consulta, en lo demás declárese sin lugar la consulta formulada.

Lic. Luis Rodríguez Picado

Lic. Franklin Tiffer Reyes

Licda. Carmen Herrera de Bravo

2. Fundaciones, Exoneraciones de Impuestos, Cambio de Actividades, Distribución de Utilidades, Fines de la Fundación

[Procuraduría General de la República]^{vii}
Voto de mayoría

Este Tribunal conoce el Recurso de Apelación interpuesto por el señor [...], en su condición de representante legal de [...], cédula jurídica [...] y [...], cédula jurídica [...], en contra de las resoluciones de la Administración Tributaria de San José DT-01-R-1597-4 y DT-01-R-1598-4, ambas del 29 de diciembre del 2004. Expediente N°08-05-383-10107.

RESULTANDO:

1) Que la Administración Tributaria de San José por resolución DT-01-R-1597-4 del 29 y debidamente notificada el 30, ambos días del mes de diciembre de 2004 dispuso: “... *Se declara sin lugar el reclamo interpuesto por [...], en su condición de representante legal de [...], cédula jurídica N° [...], en contra de los traslados de cargos y observaciones Nos. **2751000042061**, **2751000042086**, **2751000042095** y **2751000042077**, mediante los cuales la Auditoría Fiscal de la Subgerencia de Fiscalización de la Administración Tributaria de San José, modificó sus declaraciones juradas del impuesto sobre la renta de los períodos fiscales N° 1999 y 2000, y*

determinó de oficio su obligación tributaria relativa a las retenciones sobre distribución asimilable a dividendos en los periodos fiscales señalados. Con fundamento en los mismos, y en virtud de la presente resolución, se determinan a cargo de la citada contribuyente los incrementos de ¢154.733.835.14 (ciento cincuenta y cuatro millones setecientos treinta y tres mil ochocientos treinta y cinco colones con catorce céntimos) para el período fiscal N° 1999 y de ¢128.216.844.06 (ciento veintiocho millones doscientos dieciséis mil ochocientos cuarenta y cuatro colones con seis céntimos) para el período fiscal N° 2000 en concepto de impuesto sobre la renta. A su vez se determina a cargo de la fiscalizada los incrementos de ¢13.860.095.25 (trece millones ochocientos sesenta mil noventa y cinco colones con veinticinco céntimos) para el ejercicio fiscal N° 1999 y de ¢18.749.525.51 (dieciocho millones setecientos cuarenta y nueve mil quinientos veinticinco colones con cincuenta y un céntimos) para el ejercicio fiscal N° 2000 correspondientes a retenciones, sobre distribución asimilable a dividendos; todo lo cual suma un monto total de ¢315.560.299.96 (trescientos quince millones quinientos sesenta mil doscientos noventa y nueve con noventa y seis céntimos)...”.
(Folios 124/126).-

2.- Que el día 20 de enero de 2005, dentro del plazo legal establecido al efecto, ambas sociedades interpusieron recurso de revocatoria con apelación subsidiaria e incidente de nulidad para ante este Tribunal en contra de las resoluciones DT-01-R-1597-4 y DT-01-R-1598-4. **(Folio 127/128).**-

3.- Que el 31 de marzo de 2008, la Administración Tributaria de San José, emitió la resolución GE-AU-01-R-0538-08, declarando sin lugar el incidente de nulidad y el recurso de revocatoria en contra de la resolución DT-01-R-1597-4. Por estar a derecho dio trámite al recurso apelación para ante este Tribunal y se emplaza a la recurrente para que se apersona en defensa de sus derechos. Resolución que fue notificada el 9 de mayo de 2008. **(Folio 132/134).**-

4.- Que el expediente administrativo ingresó a éste Tribunal el 30 de mayo de 2008. **(Folios 135)**

5.- Que por resolución TFA No. 4-2010-P del día 11 y notificada el 15 de enero del 2010, este Tribunal dispuso: *“Se declaran sin lugar tanto el incidente de nulidad como el recurso de apelación. Se confirma en todos sus extremos la resolución recurrida....”.*
(Folios 141 a 153)

6.- Que por resolución TFA No. 030-2010-P del 4 y notificada el 8, ambos días del mes de febrero del 2010, este Tribunal, acogió el incidente de nulidad y el recurso de revisión presentado en fecha 25 de enero de 2010 en contra de la resolución de éste Órgano Colegiado No. 4-2010-P por la [...] ., cédula jurídica [...] en su calidad de garante solidario de la recurrente, disponiéndose anular todo lo actuado a partir del acta de notificación de la resolución que conoció del recurso de revocatoria GE-AU-01-

R-0538-08 y ordenándose repetir nuevamente dicho acto en el lugar señalado para tales efectos. Dicha notificación se efectuó el 24 de marzo de 2010. **(Folios 154 a 159, 163 a 166 y 194).**-

7.- Que en fechas 11 de febrero y 16 de abril del 2010, tanto la recurrente como su responsable solidaria, [...] , se apersonaron ampliando su recurso de apelación y aportando pruebas de descargo. **(Folios 167 a 191-C, 196 a 454)**

8.- Que por resolución interlocutoria TFA No. 144-2010 de las 08:00 horas del 4 de junio de 2010, se le concedió audiencia a la Administración Tributaria de San José para que se refiriera al escrito y pruebas que corren a folios 197 al 454, misma que fue contestada mediante AUDIENCIA AD-01-R-1114-10 de las 08:22 horas del 22 de junio de 2010. **(Folios 455, 456 y 458/471).**-

9.- Que en fecha 14 de enero del año en curso, el Área Contable Financiera de este Tribunal emitió el informe ACF-INF-002-2011. **(Folios 474 a 476 frente y reverso, 477 solo frente).**-

10.- Que por resolución interlocutoria N°084-2011 de las 11:45 horas del 30 de agosto del año en curso, esta Sala concedió audiencia oral a la recurrente, que fue realizada el 13 de setiembre del 2011.

11.- Que en los procedimientos se han observado las prescripciones de ley, y

CONSIDERANDO:

I.- PRETENSION DEL RECURSO DE APELACIÓN. Que el objeto del presente procedimiento es que se anule la resolución recurrida por cuanto en criterio de la apelante no cumplió con lo establecido en el artículo 147 del Código Tributario. La excepción de prescripción es para que se declare prescrita la determinación establecida en las resoluciones dictadas por la Administración Tributaria de conformidad con el artículo 51 del Código Tributario, por haber transcurrido más de cuatro años para dictarse un acto administrativo válido después de la presentación de los recursos en contra de la resolución determinativa. El recurso es para que se revoque, en el Impuesto sobre la Renta, el ajuste practicado tanto para el período fiscal de 1999, como el 2000, por gastos financieros improcedentes por ¢217.503.752,75 y ¢275.274.069,89 respectivamente, así como los ajustes reconocidos por Costos y Gastos necesarios para producir ingresos gravables por Arrendamiento Operativo, Depreciación, Alquiler de Terrenos. En el impuesto a las retenciones asimilables a dividendos, las tasaciones de oficio realizadas en los traslados de cargos nos. 2751000042077 y 2751000042095 referentes a los períodos fiscales de 1999 y 2000 por ¢13.860.095,25 y ¢18.749.525,51 respectivamente, en los cuales se gravaron como dividendos las siguientes partidas: Para 1999, ¢30.000.000,00 por la compra de

la finca N° [...] que puso a nombre de [...] .; ¢217.503.752,75 por intereses sobre los préstamos, ¢21.998.151,98 por sus amortizaciones y ¢7.700.000,00 que se le giró a su representante legal Sr [...] , que suma en total los ¢277.201.904,73. En el 2000, ¢374.990.510,25 se desglosan así: ¢275.274.069,89 por pagos de intereses y ¢99.716.440,36 por amortizaciones a los préstamos. (Folios 127/128 y 196 al 454).

II.- FUNDAMENTO DE LA RESOLUCIÓN RECURRIDA. Que en aquella oportunidad, la Administración Tributaria de origen, al conocer del reclamo administrativo en contra de los traslados de cargos notificados a la recurrente, resolvió, en la resolución DT-01-R-1597-4, lo siguiente: *“... IV. Que esta Gerencia Tributaria ha considerado los argumentos de la reclamante de conformidad con la normativa jurídica que rige la materia y, a la luz de las pruebas y demás elementos de juicio que obran en el expediente, estima al respecto lo siguiente: En cuanto a la primera parte de reclamo, sobre **“Traslados Impuesto sobre las Utilidades”**, concretamente sobre la pretendida inexactitud de los hechos que fundamentan los ajustes y; más específicamente, respecto a la afirmación de la accionante de que no efectuó distribución alguna de ingresos entre sus asociados, porque sus ingresos y patrimonio se destinaron exclusivamente para los fines educativos de la fundación, y que el dinero que se depositó en la cuenta del representante legal fue para pagar cuentas de la construcción del edificio en Santa Cruz, esta oficina encuentra tales alegatos como faltos de sustento probatorio. A los efectos, de la simple lectura del expediente de marras, así como de las propias afirmaciones de la contribuyente (Ver folio 69 del expediente administrativo), se tiene por demás como un hecho probado, que en efecto se realizaron depósitos en la cuenta personal del representante legal de la Fundación; pero no puede esta oficina tener por probada la afirmación de que, tales depósitos se hicieron para pagar obligaciones de la contribuyente, porque a pesar de que ahora se aportan copias de contratos de servicios profesionales y permisos de construcción otorgados por la municipalidad competente, estos no se encuentran a nombre de la contribuyente ni, en todo caso, de su representante, y no se logra establecer un nexo entre las diversas operaciones que se reseñan. Nótese que lo que aquí se tiene es un depósito de la [...] a favor de [...] un contrato de servicios profesionales entre [...] . y [...] .; es decir, dos operaciones distintas entre sujetos distintos, sin que pueda presumirse la confusión que alega la accionante; amén esto de que el contrato que se aporta no implica ni prueba fehacientemente la realización de un pago, mas el depósito que se hizo sí demuestra la materialización de un traspaso de dinero a [...]. De tal forma, lo que se aprecia es una serie de hechos aislados unos de otros (depósito, construcción, contratos) entre múltiples sujetos (la [...], [...], [...]) que ahora la contribuyente pretende presentar como una sola cadena de hechos relacionados entre únicamente dos sujetos (la fundación y su representante), y una única operación (pago de gastos de construcción por parte de la [...]) sin que aporte material probatorio de peso para apoyar su elucubración; resultando inútil, en ese sentido, el simple dicho de la contribuyente o la*

denominación que se haya dado a determinado asiento contable. Más allá de lo señalado, y en cuanto al pago de intereses y principal de préstamos que sirvieron para adquirir propiedades por parte de otras entidades, no puede, tampoco, ser de recibo la tesis de la accionante, en el sentido de que tales inversiones deben tenerse como hechas para adquirir terrenos propios, porque es claro que ella no es la titular de tales inmuebles y que los mismos nunca han salido de la esfera de dominio de sus verdaderos propietarios (registrales) para pasar a su patrimonio, y el hecho de que los pagos de principal e intereses en préstamos para su adquisición hayan corrido por cuenta de la contribuyente o que existan convenios para el uso de las instalaciones, no implica que se haya comprometido la titularidad del inmueble, pues lo que se está dando es la ocupación de un inmueble ajeno, con el consentimiento de su propietario. Nótese que la adquisición y la ocupación de los inmuebles se hacen de común acuerdo entre la entidad propietaria y la que ocupa las mismas, por lo que el terreno en sí continúa siendo propiedad de sus titulares registrales; no de la contribuyente que deviene en una simple usufructuaria, por lo que no puede acreditar como gastos suyos los pagos que realizó a favor de otras entidades. De tal forma, esta Gerencia considera acertada la apreciación de la oficina de origen, en el sentido que la [...] efectuó una distribución indirecta de dividendos, pues resulta claro que, al efectuar liquidaciones de inversiones temporales, hacer depósitos en la cuenta personal del Sr. [...], y mantener pasivos a nombre de la [...], a pesar de que los activos correspondientes fueron inscritos en el Registro Público a nombre de otras sociedades, se incumplió con lo estipulado en el inciso ch) del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resultando procedentes los ajustes hechos. Conforme a lo señalado, resulta también inocua la afirmación de que los ingresos y patrimonio de la [...] se dirigieron a cumplir con los fines de la [...], porque los activos se utilizaron para ello; esto porque los activos no pertenecen a la contribuyente. Nótese que lo que se encuentra en discusión no es si los activos de marras son utilizados o no por la contribuyente, sino que ésta giró sumas de dinero a sociedades y personas vinculadas (no importando aquí el destino que éstas le den), o pagó intereses y principal sobre préstamos para que aquellas se constituyeran propietarias de ciertos inmuebles, lo que no es compatible con los fines de la fundación. En cuanto a las apreciaciones de la contribuyente respecto a la inaplicabilidad del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a su caso particular, esta Gerencia considera oportuno señalar que las mismas no son de recibo, pues la Ley Reguladora de todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, N° 7293 de 31 de Marzo de 1992, establece claramente, en su artículo primero, sobre la “Derogatoria General” que “Se derogan todas las exenciones tributarias objetivas y subjetivas previstas en las diferentes leyes, decretos y normas legales referentes, entre otros impuestos, a los derechos arancelarios, a las ventas, a la renta, al consumo, al territorial, a la propiedad de vehículos, con las excepciones que indique la presente Ley. En virtud de lo dispuesto, únicamente quedarán vigentes las exenciones tributarias que se mencionan en el artículo siguiente”. (El subrayado no

pertenece al original). Asimismo, en su artículo 2º, incisos d) y e) se establece claramente que se conceden exenciones tributarias sólo a la Fundaciones sin actividades lucrativas, que se dediquen a la atención integral de menores de edad en estado de abandono, deambulación o en riesgo social y que estén debidamente inscritas en el Registro Público, y a las Fundaciones sin actividades lucrativas que se dediquen a la recolección y tratamiento de basura y a la conservación de los recursos naturales y del ambiente, así como a cualquier otra actividad básica en el control de la higiene ambiental y de la salud pública. De tal forma, las exoneraciones no previstas en tales incisos quedaron tácitamente derogadas de conformidad con el artículo 1 de la citada ley 7293, incluida la disposición contenida en el artículo 10 de la Ley de Fundaciones; siendo entonces la Ley del Impuesto sobre la Renta la que viene a establecer, mediante su artículo 3 inciso ch), que las fundaciones no estarán sujetas a este impuesto en el tanto que sus ingresos y su patrimonio se destinen, en su totalidad, exclusivamente para fines públicos o de beneficencia y que, en ningún caso, se distribuya directa o indirectamente entre sus integrantes, norma que la auditoría fiscal consideró incumplida por parte de la contribuyente, y que esta oficina viene a apreciar en igual sentido. Por lo tanto, resultan desacertados los argumentos de la accionante, pues no es la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria la que vino a derogar la exención establecida en la Ley de Fundaciones, si no la Ley Reguladora de todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, desde el año de 1992; siendo que para los periodos en estudio el beneficio de ese tipo que se encontraba vigente, era el contenido en el artículo 3 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En cuanto a los convenios de uso y la pretendida aplicación indebida del artículo 8 del Código Tributario, considera este despacho que el argumento esgrimido por la Fundación fiscalizada no es de recibo, debido a que dichos convenios son contratos privados entre particulares, los cuales no pueden ser aducibles en contra el Fisco, según dispone el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios: “Los convenios referentes a la materia tributaria celebrados entre particulares no son aducibles en contra del Fisco. Así pues, independientemente de las intenciones de la contribuyente al escoger los convenios de cesión de derechos de uso y disfrute de bienes inmuebles como forma jurídica de las operaciones realizadas, lo cierto es que, tal como ya se ha señalado, lo que se visualiza tras tales formas es una distribución de dividendos entre personas y empresas vinculadas, pues las inversiones que dieron origen a los mismos se hicieron sobre terrenos que no son de su propiedad, porque es claro que ella no es la titular de tales inmuebles y que los mismos nunca han salido de la esfera de dominio de sus verdaderos propietarios (registrales), siendo que los pagos de principal e intereses en préstamos para la adquisición de los inmuebles en discusión corrieron por cuenta de la contribuyente y la existencia de los convenios para el uso de las instalaciones, no implicó nunca el traspaso de la titularidad de los inmuebles. Así las cosas, esta Gerencia observa que la actuación de la oficina auditora se encuentra apegada a derecho y no puede calificársele de excesiva, pues las potestades otorgadas

por el artículo 12 del Código Tributario pueden ser ejercidas siempre que una contratación tenga implicaciones en contra del fisco, aunque no se refiera exclusivamente a aspectos sustantivos de la materia impositiva (Sala de Casación de la Corte Suprema de Justicia, N° 32 de las 10:30 horas del 20 de marzo de 1992). Debe tenerse en cuenta que, la literatura tributaria, jurisprudencia extranjera y nacional, ha sido conteste y afín, cuando se ha concluido que las formas adoptadas por los contribuyentes son irregulares, atípicas, anormales o inadecuadas a la realidad de los hechos económicos sujetos a fiscalización, prescindiéndose en tales casos, del formalismo conceptual, de las apariencias jurídicas establecidas por las partes, sin tener que acudir a acciones relativas a nulidad o simulación de los actos jurídicos celebrados por las personas. ...” (Tribunal Fiscal Administrativo, fallo 213-97 de las 8:00 horas del 13 de agosto de 1997); asimismo, en su resolución N° 23 de las 9 horas del 29 de abril de 1977 la Sala de Casación señaló que “... el derecho fiscal, para los fines del tributo, intenta seguir a las partes en su intención empírica, y no en lo referente al régimen jurídico a que se ha sometido, porque si obedeciera siempre a las formas jurídicas escogidas por ellas, les estaría dando opción de elegir el régimen tributario que prefieran, al que más les conviene someterse, y eso no es posible, y la única fuente de la cual deben nacer las consecuencias tributarias de los actos de los particulares; es la ley. Por eso, se ha dicho que sólo la apreciación propia del legislador es la que establece cuáles son las consecuencias tributarias de una determinada actividad. Mediante la aplicación de estos criterios, los Jueces pueden apartarse y prescindir del formalismo conceptual, de las apariencias jurídicas establecidas por las partes, y aplicar la legislación fiscal de acuerdo con la realidad de los hechos económicos, sin necesidad de acudir a acciones relativas a nulidad, o simulación de los actos jurídicos celebrados por los individuos.” Con respecto a la oposición planteada en contra del ajuste por gastos financieros, y en razón de que la contribuyente se remitió en este punto a sus argumentos respecto a los convenios de uso y la pretendida aplicación indebida del artículo 8 del Código Tributario argumento, esta Gerencia se remite a lo expuesto anteriormente, en el sentido que los contratos privados entre particulares no pueden ser aducibles en contra el Fisco, según dispone el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; y que, la auditoría fiscal actuó siempre dentro de las facultades que le otorga la ley. En cuanto a la segunda parte del reclamo planteado, referente a **“Traslados sobre Retenciones de Renta Disponible”**, y como la contribuyente reitera su afirmación de no haber efectuado, en ningún momento, distribución de dividendos, además de remitirse en forma expresa a lo externado en la primera parte de su reclamo, sea de **“Traslados Impuesto sobre las Utilidades”**, esta Gerencia igualmente se remite a las razones ya externadas para rechazar las pretensiones de la contribuyente, en el tanto que se tiene por sentado que la [...] efectuó una distribución indirecta de dividendos, pues resulta claro que, al efectuar liquidaciones de inversiones temporales, hacer depósitos en la cuenta personal del Sr. [...], y mantener pasivos a nombre de la [...], a pesar de que los activos

correspondientes fueron inscritos en el Registro Público a nombre de otras sociedades, se incumplió con lo estipulado en el inciso ch) del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resultando procedentes los ajustes hechos; sin que hasta el momento se aporte prueba que permita tener tales hechos por otros diferentes. En cuanto a la pretendida improcedencia en el cobro de intereses por el período fiscal N° 1999, esta Gerencia omite referirse, en razón de que al ser los intereses obligaciones accesorias al principal, las argumentaciones presentadas por la reclamante al respecto, no son de recibo en esta etapa del proceso, debido a que el estado del debate apenas se encuentra en la determinación de la obligación tributaria principal, aquí debatida. Siendo así las cosas, y toda vez que no se aportó documentación que respalde los alegatos y explicaciones de la contribuyente, no puede esta Gerencia Tributaria aceptarlos como ciertos; toda vez que, al no tenerse por demostrado que la determinación sea errónea, irreal o que no se ajuste a derecho, lo procedente es confirmar el traslado de cargos realizado, en todos sus extremos.”. (Folios 118/124).

III.- ARGUMENTACIONES DE LA PARTE RECURRENTE. Que al interponer el recurso de apelación, la representación legal de la recurrente se limita a indicar que oportunamente expondrá las razones de su inconformidad, limitándose a plantear incidente de nulidad en contra de la resolución recurrida. Fundamenta su incidencia por considerar que la resolución recurrida es contraria a lo establecido en el inciso c) del artículo 147 del Código Tributario, por cuanto, no se refiere a las defensas que presentó en el escrito de impugnación. Cita específicamente lo referente al punto 3 de su reclamo (página 11) referente al plazo de los convenios suscritos por su representada y su concordancia con los términos de depreciación de los activos dados en uso, contenidos en el Anexo 2 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Posteriormente en fecha 16 de abril de 2010, el representante legal de la recurrente, señor [...], se apersonó ante este Tribunal con motivo del emplazamiento dado por la Administración Tributaria, manifestando lo siguiente: **Excepción Previa de Prescripción:** Después de describir todos los hechos que conforman el presente expediente administrativo, desde la notificación de los traslados de cargos hasta la notificación nuevamente de la resolución N° GE-AU-01-R-0538-8 que conoció del recurso de revocatoria en contra de la resolución que se recurre y elevó ante este Órgano Colegiado el de Apelación por así ordenarse en la resolución 4-2010-P de este Tribunal, formula la presente excepción por cuanto a su entender pasaron más de cuatro años para que la Administración emitiese nuevamente un acto válido con la fuerza para interrumpir el curso de la prescripción. Sustenta lo anterior en que desde el 1 de enero de 2006 hasta marzo del 2010, fecha esta última en que volvió a actuar la Administración, transcurrieron 4 años completos sin actuaciones válidas interruptoras del plazo de la prescripción, por lo tanto, conforme al artículo 51 del Código Tributario las determinaciones efectuadas en las resoluciones DT-01-R-1597-4 y DT-01-R-1598-4 prescribieron. **Inconformidad con la resolución determinativa.** En este apartado,

como primer punto solicita que el escrito presentado en fecha 11 de febrero del 2010 se considere únicamente para la [...]. En segundo término manifiesta que la Administración Tributaria a través de los traslados números 2751000042061 y 275100004286 le atribuyó a su representada, incumplimiento al inciso ch) del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en los períodos fiscales nos. 1999 y 2000, razón por la cual le determinó obligaciones a cancelar en dicho tributo, específicamente en cuanto a que, para no ser sujeta a dicho tributo, no se debían destinar ni ingresos ni el patrimonio a la consecución de fines diferentes que no fuesen públicos para lo que fue creada, además de que no podían repartirse directa o indirectamente entre sus integrantes. Por esta última razón, también estimó, que no se realizaron las debidas retenciones. **Sobre los Motivos de la Impugnación. Pasivos adquiridos por la [...] en los períodos fiscalizados – Impuesto sobre la Renta.** Tilda de falsas las manifestaciones dadas en las resoluciones que se recurren, DT-01-R-1597-4 y DT-10R-1598-4 referentes a que en los años fiscalizados, adquirió a varias sociedades relacionadas bienes inmuebles por medio de préstamos sobre los cuales se construyeron obras para el uso de los estudiantes universitarios, edificios y parqueos. Manifiesta aportar a los autos documentación probatoria la cual enumerará posteriormente, y que dichos inmuebles fueron adquiridos con anterioridad a la constitución de los pasivos en los períodos fiscales 1999 y 2000, o al menos al 2000, con recursos propios y sin constar en ninguno de los casos su adquisición a través de un préstamo hipotecario para financiar su compra, tal y como lo demuestran las certificaciones notariales. Califica de absurda y falta de elenco probatorio la actuación que se le atribuye, de denegarle la exoneración establecida en el inciso ch) del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por cuanto los pasivos señalados por la auditoría no tienen ninguna relación con la adquisición de los inmuebles señalados en el traslado de cargos, como erróneamente fue consignado, que son: 1) Finca [...] creada el 8/12/1998 por la reunión de las fincas de la Provincia de San José [...], [...], [...], [...], [...], [...] y [...]. Esta última fue creada el 20/10/1998 por la unión de las números [...], [...] y [...], todas propiedades de [...], que las adquirió antes de los períodos fiscalizados. 2) Finca [...] adquirida por [...] el 24/05/1999. 3) Finca [...] adquirida por [...] el 19/08/1999. 4) Fincas [...] y [...] adquiridas por [...] el 20/11/1998. 5) Finca [...] adquirida por [...], el 24/02/1998. 6) Finca [...] creada el 20/09/1996 por la unión de las fincas [...] y [...] cuyo propietario al momento de la reunión es [...] y 7) Finca [...] adquirida por [...] el 28/01/1999. Con relación a los pasivos mencionados por la fiscalización, acepta su existencia y utilización en los períodos fiscales de 1999 y 2000 pero no para adquirir propiedades que llegasen a pertenecer a entidades diferentes a su representada, sino para capital de trabajo que requería la universidad para lograr sus fines en el giro normal de su actividad de ahí que apareciese como deudora. Sigue manifestando que el origen de los ajustes se debió a una mala interpretación de la Administración Tributaria, por el simple hecho de que esas sociedades eran propietarias de los inmuebles dados en garantía para la

obtención de los créditos de la [...], siendo la actuación de dichas empresas tan solo de consentimiento para dar las propiedades como garantía en su beneficio, por lo que aporta los contratos de préstamos así como documentos bancarios certificados que acreditan lo anterior, detallándolos de seguido: A) Préstamo al Banco [...] por ₡140,000,000.00 millones de colones desembolsados a su representada mediante cheque 088779, garantizado por una letra de cambio. B) Préstamo por ₡1.200.000.000,00 al Banco [...] para la construcción de un edificio por 600 millones de colones así como para la restauración de pasivos adquiridos con el Banco [...]. C) Préstamo por ₡250.000.000,00 con el Banco [...], [...], dio en garantía varias fincas que eran ya de su propiedad. D) Préstamo por \$557.000,00 con el Banco [...]. Esta operación N° 277 tuvo como destino capital de trabajo, no adquisición de inmuebles. E) Préstamo con Banco [...] por ₡43.000.000,00. Tampoco fue para adquirir inmuebles. Adjunta certificación en donde se detallan las fechas de los desembolsos. F) Préstamo por ₡14.600.000,00 al Banco [...]. Se adjunta certificación en el sentido de que es para línea de crédito y no para compra de terrenos. Concluye esta exposición manifestando que de acuerdo con los hechos expuestos y prueba aportada, los créditos nunca se destinaron a la adquisición de bienes inmuebles que posteriormente se inscribirían a nombre de las sociedades relacionadas con su representada, sino que como ya les pertenecían las prestaron a la [...] para darlas en garantías hipotecarias para poder obtener financiamiento destinado a capital de trabajo de la recurrente, de ahí que estas, no registraron ninguna actividad o movimiento contable como lo demanda la Administración. **b. Supuesta Distribución de Dividendos.** Refuta la supuesta distribución de dividendos que confirma la Administración en las resoluciones determinativas Nos. DT-01R-1597-4 y DT-01R-1598-4 respaldada en que, como se abonaron unos pasivos y se cancelaron sus respectivos intereses sobre préstamos que presuntamente se invirtieron en la adquisición de unos terrenos que se pusieron a nombre de sociedades relacionadas con su representada, tesis que se desvirtúa con la prueba que aporta a los autos. Aduce que esos inmuebles pertenecían a las sociedades desde antes de los períodos auditados y formalización de los créditos y, las amortizaciones a los créditos y cancelación de intereses, fueron por préstamos destinados a capital de trabajo de la universidad. Manifiesta aportar documentos en los cuales consta los préstamos de Banco [...] \$5.500.500,00 y [...] por \$2.500.000,00, los cuales se utilizaron para cancelar todos los pasivos de su representada inclusive los cuestionados en los traslados de cargos. Que la citada transacción bancaria se instrumentó bajo un fideicomiso inicialmente de garantía al cual se traspasaron las fincas, dentro de las cuales se encuentran las mencionadas por la auditoría, las números [...] y [...] de San José y las [...] y [...] de Limón, citando otras fincas que no se mencionaron en el documento de crédito, pero si en los traslados, posteriormente se traspasaron al fideicomiso. Sostiene que durante el plazo de vigencia del fideicomiso inicial, la universidad usó los inmuebles sin pagar suma alguna en razón de los contratos de uso que obran en el expediente quedando

finalmente su representada libre de los pasivos al ser cancelados. Que los pasivos con los Bancos [...] y [...], eran de naturaleza transitoria y vencían en enero 31 del 2001, tiempo suficiente para implementar el Fideicomiso de emisión [...] – DOS MIL, cuyo propósito era facilitar la colocación de títulos para cancelar los pasivos puente adquiridos de forma transitoria con los cuales se cancelaron otras obligaciones, de tal forma que la [...] quedase libre de deudas y eliminar los contratos de uso. Que muestra de la inexistencia de distribución de dividendos lo es, el uso que se le dio a los inmuebles como garantía dentro del fideicomiso y la utilización del 100% de los recursos captados para la cancelación total de las deudas previas. Agrega que los únicos deudores del Fideicomiso de emisión son las empresas [...] y la [...]. Finalmente cierra este apartado manifestando que todo lo anterior desvirtúa el argumento de la Administración referente a una oculta distribución de beneficios a favor de personas fuera de la [...], siendo ésta la única beneficiada con el uso de los inmuebles además de que quedó libre de los pasivos que en ese momento superaban los 21 millones de dólares, siendo así totalmente falso, la no retención de dividendos y la transgresión al inciso ch) del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. **c. Gastos Financieros que no proceden.** Señala que demostrada la relación entre los pasivos con las actividades de la [...], esta discusión debe superarse, por lo que las cantidades deducidas como intereses son deducibles para el cálculo del impuesto sobre la renta de los períodos fiscales 1999 y 2000, por lo tanto, el incumplimiento que se le imputa no se produjo. **Petitoria.** Solicita la revocación de las resoluciones DT-01R-1597-4 y DT-01R-1598-4, así como los ajustes efectuados en los traslados. (Folios 127/128 y del 197 al 454). Por su parte, la [...] ., en su calidad de responsable solidaria, en escrito del 11 de febrero del 2010, señala: “...**DEFENSA PREVIA INCIDENTE DE NULIDAD** La Resoluciones apeladas son **absolutamente nulas**, por contener vicios de forma que violan lo establecido por el artículo 147 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por no resolver todas y cada una de las defensas alegadas por la [...]. En efecto, las Resoluciones de comentario son omisas en cuanto a una de las defensas expuestas en el escrito de impugnación de traslados presentado el 4 de febrero de 2003. Por medio del escrito de reclamo antes citado, mis Representadas impugnaron por el fondo los Traslados de mérito, fundamentando su defensa en varios puntos o argumentos debidamente numerados. Del análisis de las Resoluciones Determinativas apeladas, se concluye que las mismas son totalmente omisas en la apreciación y el pronunciamiento de una de las defensas o argumentos expuestos. El punto o defensa que las Resoluciones recurridas no entraron a conocer, se tituló con el nombre: **“Existencia de convenios de uso e indebida aplicación del artículo 8 del Código Tributario”** y está enumerada como el punto 3 en el escrito de impugnación de los Traslados, página 13. Mediante esta defensa contenida en varias páginas del libelo de reclamo, se explicó y analizó que existe un convenio entre la Fundación y las sociedades relacionadas con ésta, para el uso y disfrute de las construcciones y edificaciones por parte de la [...] (Fundación), por un término de cincuenta años, que

es precisamente el término de vida útil que la Ley le asigna a tales bienes, por lo que al finalizar dicha contratación, las sociedades recibirán los activos de referencia prácticamente sin valor alguno, pues estarán depreciados en su totalidad. A continuación transcribo la parte principal de dicha defensa, sobre la cual no se pronunció la Tributación: “Tal y como ha quedado puntualizado, en ningún momento los activos cuestionados por la Fiscalización fueron utilizados para actividades fuera de los fines de la [...]. Para proteger jurídicamente los bienes que estaban a nombre de las sociedades relacionadas, la [...] suscribió convenios de cesión de derechos de uso y disfrute de bienes inmuebles con las entidades relacionadas, de tal forma que dichas sociedades le cedieron el derecho de uso de la propiedad y sus instalaciones’ a la [...] por un plazo de 50 años. Al cumplirse dicho plazo, las sociedades recibirán las instalaciones construidas por la [...] totalmente depreciadas o sea con valor cero, pues recordemos que el mismo Anexo No. 2 al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, le da una vida útil a este tipo de instalaciones (edificios cemento y metal) de 50 años. Además, recordemos que tal y como lo indican los mismos Traslados, los activos cuestionados se encontraban registrados en la contabilidad de la [...], pues al no tener las sociedades ningún tipo de actividad, y por la relación existente, en el fondo dichos activos eran propiedad de la [...], la cual tenía el derecho exclusivo de uso de los activos durante TODA su vida útil. Con lo anterior se demuestra que los convenios firmados entre mi Representada las sociedades vinculadas, lejos de ser instrumentos para “distribuir dividendos” como erróneamente manifiesta esa Dependencia, se realizaron con el fin de beneficiar únicamente a la [...] y su fin de interés público (educación), y no para beneficio de las propias sociedades.” Este argumento, contenido en el punto 3, páginas 13, 14 y 15 del libelo de impugnación de mi Representada, constituye la médula de la defensa de dicho punto 3, denominado **“Existencia de convenios de uso e indebida aplicación del artículo 8 del Código Tributario”**, ya que de esta tesitura se llega a la conclusión de que no existe la repartición de dividendos que ha pretendido la Autoridad Fiscal, por existir un convenio entre ambas partes, que se ajusta a la vida útil que le otorga la Ley a los bienes dados en uso, y que claramente confirma que dichos activos están y estuvieron durante los períodos auditados, al servicio en un 100% de la [...] y su fin primordial que es la educación. Por si lo anterior fuera poco, en las páginas 6 y 7 del mismo escrito de impugnación, se esboza parte del mismo argumento, al manifestarse: “Es por esta razón, que los edificios construidos por la [...] , aun cuando se edificaron sobre terrenos a nombre de las sociedades vinculadas, estaban contabilizados dentro de las cuentas de la [...], dado que ésta tenía su uso total y exclusivo por 50 años, sea la vida útil del activo de acuerdo con el Anexo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En la realidad. lo anterior implica que los activos cuestionados siempre estuvieron en disposición, uso y disfrute total de la [...] durante toda su vida útil en otras palabras mi Representada era la verdadera propietaria de los activos y la que tenía el derecho de uso de los mismos, situación que se encontraba contractualmente establecida.” La

argumentación o defensa antes citada, contenida en el libelo de impugnación, mediante la cual se refuta la aplicación del principio de realidad económica y se realza la existencia de los convenios entre la [...] y las sociedades relacionadas, atendiendo al plazo de tales convenios, en concordancia con el término de depreciación de los bienes objeto del contrato, **no fue apreciada ni resuelta por las Resoluciones Determinativas**, lo que sin duda vicia de nulidad absoluta dichas Resoluciones. La mejor prueba de que la defensa de referencia no fue conocida en las Resoluciones recurridas, está en el hecho de que en ninguna parte del Considerando IV de las mismas, que es el considerando en donde “supuestamente” se apreciaron las defensas, se menciona absolutamente nada acerca **del plazo de cincuenta años establecido en los contratos, sobre el término de depreciación de los activos objeto de los contratos y con respecto al Anexo No 2 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta**. Si lo anterior es así, como en efecto lo es, cabe preguntarse: ¿Cómo pudo la Administración Tributaria resolver la defensa de mérito, si tan siquiera haber mencionado alguno de esos términos? De lo anterior se desprende que estamos en presencia de una defensa bien fundamentada, debidamente identificada y numerada, la cual fue ignorada y omitida en forma absoluta por la Oficina del a quo a la hora de dictar las Resoluciones apeladas, ya que en ninguna parte de las mismas, se hace alusión alguna a los argumentos expuestos por mis Poderdante. Esta situación deja sin lugar a dudas, en total estado de indefensión a mi Representada, por cuanto no se pronunciaron en forma concreta y específica sobre cada una de las defensas y argumentaciones expuestas, con lo cual se ha creado una situación de incerteza e inseguridad jurídica, que va en contra del derecho de defensa y del debido proceso. Mi Representada se remite a las pruebas. En el Expediente Administrativo en manos de ese Honorable Tribunal, constan las Resoluciones Determinativas las cuales son TOTALMENTE OMISAS en cuanto a la apreciación de la defensa a que se refiere este incidente de nulidad. De esta forma, el vicio apuntado hace que las Resoluciones de marras transgredan lo dispuesto por el artículo 147 del Código Tributario, que determina taxativamente los requisitos que debe llevar toda resolución determinativa dictada por la Administración Tributaria, **so pena de nulidad**. El texto de esa norma reza en lo conducente: “Artículo 147. - Requisitos de la resolución. Toda resolución administrativa **debe llenar** los siguientes requisitos: a) Enunciación del lugar y fecha: b) Indicación del tributo, del período fiscal correspondiente y, en su caso, del avalúo practicado; c) **Apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas.**” (la negrita es nuestra) Con fundamento en la norma antes transcrita, si en una resolución determinativa existe una omisión en lo que se refiere a alguna de las defensas alegadas por el contribuyente, es evidente que existe una clara violación al supraindicado artículo, situación esta que vicia de nulidad absoluta las resoluciones de merito. Ya ese Tribunal ha establecido reiteradamente que la ausencia en la resolución, de alguno de los requisitos contenidos en el artículo 147 de repetida cita, vicia de nulidad dicho acto administrativo; en este sentido ha manifestado: “...Dispone el artículo 142 incisos c) y d) del Código de Normas y

Procedimientos Tributarios, que la resolución determinativa debe hacer una apreciación de las pruebas y defensas alegadas, lo anterior en virtud de que es ésta la resolución que concluye el procedimiento administrativo, y **tiene la finalidad principal de individualizar, concretar y medir la obligación tributaria**, una vez producido el hecho generador de la misma para cada caso en particular. La Dirección General de la Tributación Directa, en casos similares al presente, ha anulado las resoluciones determinativas practicadas por ese órgano administrativo, basándose en resoluciones precedentes dictadas por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo: véanse entre otras las resoluciones No. A-702-93 dictada por la Dirección General de la Tributación Directa, a las doce horas y veinticuatro minutos de! 11 de junio de 1993... De todo lo anterior, se colige que **aún tratándose del procedimiento administrativo, el acto administrativo por ser un acto totalmente reglado, debe ajustarse a los requisitos establecidos por la Ley, so pena de nulidad**, situación que se ha dado en el caso de análisis al inobservarse concretamente los requisitos previstos en el artículo 142 incisos c) y d) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por lo que se impone en consecuencia la nulidad de la resolución recurrida.” (la negrita es nuestra. Sala Primera, Tribunal Fiscal Administrativo, Sentencia No. 204/94 de las 11 horas del 8 de junio de 1994) A mayor abundamiento, ese mismo Tribunal mediante Sentencia No. 297-P-01 de las 9:30 horas del 11 de octubre de 2001, manifestó que por la trascendencia del acto administrativo que implica la determinación de la obligación tributaria (ascertamiento), resulta indispensable que la resolución determinativa cumpla con todos y cada uno de los requisitos establecidos por el artículo 147 de repetida cita, so pena de nulidad:“...Es criterio de este Tribunal que, aún cuando por recientes modificaciones en la Ley No. 7900, se derogó la disposición del artículo 147 ibídem, que establecía la nulidad del acto determinativo, cuando se habían inobservado los requisitos contenidos en esa disposición legal, la ausencia de alguno de esos requisitos, como los apuntados en el caso de análisis, conducen indefectiblemente a la nulidad de dicho acto, habida cuenta de la trascendencia del mismo, el cual es conocido en la doctrina impositiva como el “ascertamiento” tributario, y viene a concluir el procedimiento al fijar el “an “ y “quantum debeatur” de la obligación tributaria” En concordancia con la anterior jurisprudencia, el Tratadista Argentino Giuliani Fonrouge, al referirse al contenido del acto administrativo de la determinación tributaria, es enfático al afirmar que este tipo de resoluciones son nulas, si no toman en consideración las argumentaciones de defensa de los contribuyentes. Sobre el particular ha expuesto que: “La fundamentación del acto determinativo es un requisito imprescindible para la validez, pues de ello depende que el sujeto pasivo conozca los motivos de hecho y de derecho en que se basa el ajuste y pueda formalizar su defensa, de modo que la carencia de ese requisito vicio de nulidad el acto. **También es nula la determinación si la autoridad de aplicación omite tomar en consideración los argumentos expuestos por el contribuyente para desvirtuar los cargos formulados en su contra; lo mismo que en el supuesto de que ella no consigne los motivos por los**

*cuales no toma en consideración las manifestaciones del afectado y las causas del rechazo de un medio de prueba...” (El resaltado es nuestro. Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero, Volumen I, 7a Edición — Depalma, Buenos Aires 2001, página 565). Del análisis anterior, resulta claro que la omisión en uno o varios elementos o requisitos esenciales en el acto administrativo, vicia de nulidad el mismo, que equivale a decir que este no ha nacido a la vida jurídica. De esta manera, las Resoluciones recurridas son contrarias al orden jurídico, por no pronunciarse sobre todas y cada una de las defensas invocadas por mis Representadas, situación que hace que sean absolutamente nulas por ser contrarias al artículo 147 del Código Tributario, y por ende, incapaces de producir efecto alguno e incorporarse a la vida jurídica. Consecuentemente, con fundamento en todo lo antes expuesto, pido que se anulen las Resoluciones Determinativas de la Administración Tributaria de San José, Números DT01 -R- 1597-4 de las 12:06 horas del 29 de diciembre de 2004 y DT-01-R-1598-4 de las 12:08 del 29 de diciembre de 2004. **DERECHO A. ACTIVIDADES DE LA FUNDACIÓN Y EL CAMBIO DE LAS MISMAS A LA [...] .** La [...] se dedicó hasta el año 2000, a la enseñanza superior universitaria por medio de la denominada [...], la cual actualmente tiene su sede central en San José, [...] y cuenta con varias sedes regionales en Santa Cruz, Liberia, Callas, Puntarenas, Guápiles, Limón, Pérez Zeledón, Turrialba, Palmares, Grecia, Ciudad Neilly y Paso Canoas. Debido a los cambios de legislación que se suscitaron a finales de los años noventa y del año 2000 con respecto a los entes privados de enseñanza universitaria, que desencadenaron en la reforma al inciso h) del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual determinó que eran contribuyentes de dicho tributo, los entes que se dedicaran a la prestación de servicios de educación privada universitaria, independientemente de la forma jurídica que adoptaran, se tomó la decisión de que a partir del período fiscal 2001, la actividad de la [...] sería desarrollada por medio de una sociedad anónima, denominada [...] Este cambio en las actividades de la Universidad no fue repentino, sino que el mismo se fue dando paulatinamente y pensando en que tarde o temprano los servicios de educación que prestaba la [...], deberían ser suministrados por una sociedad de capital. Recordemos que antes de la reforma del inciso h) del artículo 2 de la Ley que rige la materia, implementada por la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, No. 8114 de 4 de julio de 2001, se intentó que la educación universitaria privada fuera suministrada únicamente por sociedades anónimas, pretensión que se sostuvo varios años antes, hasta que se reformó el inciso h) del supraindicado artículo 2. Con base en estos cambios que se proyectaban, y en el hecho de que tarde o temprano las actividades de la Universidad serían ejercidas por una sociedad anónima, se crearon varias compañías (sociedades anónimas) y a nombre de ellas se registraron varios terrenos, en los que posteriormente durante los períodos fiscalizados (1999 y 2000) se construirían las edificaciones de la Universidad, cuya inversión se cuestionó la Auditoría. En efecto la Administración Tributaria puso en entredicho el hecho de que, durante los ejercicios fiscalizados, la [...] contrajo varios pasivos y pagó principal e*

intereses de los mismos, para construir activos **-que sirvieron exclusivamente para los fines de la Universidad-** en propiedades que estaban a nombre de las sociedades relacionadas con la [...]. Al mismo tiempo que se terminaban de construir los activos que estarían al servicio de la Universidad, la [...] firmó con cada una de las sociedades relacionadas, convenios de cesión de derechos de uso y disfrute de dichos bienes. Por medio de tales contrataciones, las respectivas sociedades concedieron el uso y disfrute de las instalaciones por todo el período de su vida útil (50 años) a la Universidad y sólo al estar totalmente depreciados los activos, podrían ser usados por las respectivas sociedades. Más adelante se analizará, como el pago de los pasivos y sus intereses que sirvieron para construir la infraestructura de la Universidad, por parte de la [...], lejos de constituir el pago de dividendos y la desviación del patrimonio e ingresos de la Universidad como por error lo interpretó la Tributación, obedeció a una serie de medidas que la Universidad tuvo que implementar a raíz de la coyuntura que se presentaba a finales de los años noventa, y que se realizó pensando en todo momento en los fines y actividades de la Universidad. Sobre este mismo tema, es importante resaltar que a partir de enero del año 2001, o sea antes de la reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta mencionada, que obligó a los entes que prestaban los servicios de educación universitaria privada a pagar dicho tributo, a actividad de la Universidad pasó a manos de la [...]; es decir, que antes de que la Ley estableciera el pago de impuesto sobre las utilidades por la prestación del servicio mencionado, ya mi Representada había decidido prestar el servicio por medio de una sociedad anónima y con ello ser un contribuyente del impuesto sobre la renta como cualquier otro, renunciando con ello tácitamente, al beneficio del artículo 3 inciso ch) de la Ley que rige la materia. **No sujeción del impuesto a las [...] — fundamento de los ajustes** Precisamente, el litigio que ahora nos ocupa tiene por fundamento el supracitado artículo 3 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual establece una no sujeción del impuesto sobre las utilidades a varios entes jurídicos, entre ellos las fundaciones, “siempre y cuando los ingresos que obtengan, así como su patrimonio, se destinen en su totalidad, exclusivamente para fines públicos o de beneficencia y que, en ningún caso, se distribuyen directa o indirectamente entre sus integrantes.” Así, la presente litis se fundamenta en la norma antes transcrita, por cuanto la Administración Tributaria creyó erróneamente que durante los períodos fiscales auditados (1999 y 2000), la Fundación desvió ingresos hacia fines ajenos a su actividad de interés público y porque según ella, también efectuó distribución de utilidades. De esta forma, la Oficina de origen desconoció el beneficio establecido por el supracitado inciso ch) del artículo 3, y gravó con el impuesto sobre la renta las utilidades generadas por la Fundación durante los ejercicios 1999 y 2000. A la vez, gravó con el impuesto sobre la renta disponible, con la tarifa del 5%, las sumas de dinero que consideró que eran pago de dividendos. Estos ajustes realizados por la Autoridad Fiscal, resultan improcedentes ya que tienen como partida una interpretación de los hechos que no es real, como quedará demostrado a lo largo del presente libelo. **B. AJUSTE AL IMPUESTO SOBRE LAS**

UTILIDADES En relación con el impuesto sobre las utilidades, la Oficina del a quo efectuó dos ajustes impositivos: . Desconoció el beneficio del inciso ch) del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y gravó las utilidades de la Fundación por un monto de ¢707.398.746.00, en el período 1999 y de ¢534.684.002.00 en el ejercicio fiscal 2000. . Rechazó los gastos financieros deducidos por mi Representada, por ¢217.503.752.75 (1999) y ¢275.274.069.89 (2000), por considerar que los mismos no fueron necesarios para producir ingresos gravables, por pertenecer a empresas relacionadas y no a la Fundación. Para efectuar estos ajustes, así como la determinación al impuesto sobre la renta disponible, la Administración Tributaria partió de dos supuestos fácticos que resultan errados e imprecisos. En efecto, el Fisco alegó que: 1. Los ingresos y patrimonio de la Fundación no se destinaron exclusivamente a los fines de la educación. 2. Que la Fundación efectuó distribución de utilidades o dividendos entre sus asociados. **1. Todos los ingresos y el patrimonio de la Fundación estuvieron destinados al servicio de la educación** Durante todo el tiempo que la [...], estuvo a cargo de las actividades de la [...], nunca se destinaron ingresos o patrimonio de ésta, a actividades que no estuvieran exclusivamente relacionadas con el único fin que tenía la Fundación, es decir la educación. No es cierto, de ninguna forma, que se desviaran ingresos y patrimonio para fines distintos de la educación como lo mal interpretó la Tributación, al decir que con dinero proveniente de préstamos pagados por la Fundación (principal e intereses) se construyeron obras en terrenos a nombre de empresas relacionadas con la Fundación y la [...], pues lo cierto del caso, es que ese dinero que pagó la Fundación estuvo relacionado única y exclusivamente con inversiones que estuvieron relacionadas directamente y en su totalidad, con los fines de la Universidad, sea con la educación. Llama poderosamente la atención el hecho de que la propia Administración Tributaria **reconoce este hecho como cierto**, situación que hace que los argumentos esgrimidos por ésta sean contradictorios, pues en los propios Traslados de Cargos (página 6), manifiesta: “La Fundación destina esos terrenos en su mayoría **a parqueos para los estudiantes de la [...]**, así como para la **construcción de edificaciones, como es el caso del Edificio de Ciencias Médicas**, cuyos terrenos están inscritos a nombre de [...]. (ahora [...].) y **la sede de Santa Cruz Guanacaste**, cuyo terreno está a nombre de [...]. y es la Fundación quien construye el edificio.” De esta afirmación, se desprende que la Administración Tributaria ha reconocido de manera expresa, que las inversiones cuestionadas se destinaron a la construcción de activos que sirvieron en forma exclusiva a los fines de la Universidad. Del estudio del Expediente Administrativos, los señores Jueces Superiores podrán constatar que la Autoridad Fiscal no indica en ninguna parte de los Traslados ni de las Resoluciones recurridas, cuáles son las inversiones que ésta considera no fueron afines a los intereses de la Fundación. No lo hace por cuanto todos los ingresos y patrimonio de la Fundación siempre fueron destinados a los fines de la Universidad. Lo único que ha hecho la Administración Tributaria, en aras de demostrar infructuosamente la presunta desviación de fondos, es asimilar el pago de los préstamos y sus intereses que la

Fundación realizó, para la construcción de edificaciones que han servido exclusivamente a los fines de la Fundación, con el pago de dividendos, situación que como se analizará en el punto siguiente, está totalmente alejada de la realidad, pues como se mencionó con anterioridad, existen contratos de uso de los inmuebles entre la Fundación y las sociedades relacionadas, mediante los cuales se cede el uso de las instalaciones por todo el período de su vida útil (50 años) a la Universidad y sólo, al estar totalmente depreciados los activos, podrían ser usados y disfrutados por las respectivas sociedades. Lo anterior se colige de la misma letra de tales convenios, cuyas copias constan en el Expediente Administrativo, y que rezan como sigue: “SEGUNDA. Que por este acto... [...] . cede a la FUNDACIÓN, por el plazo de cincuenta años, que regirán a partir de la fecha de suscripción de este Convenio, sus derechos de uso y disfrute sobre los referidos bienes inmuebles y sus edificaciones, por partes iguales. TERCERA: La Fundación queda autorizada para realizar proyectos de inversión, construcción, remodelación, mejoras, reparaciones, en cualquiera de los inmuebles antes descritos,... Tratándose de edificaciones o reparaciones que requieran de licencias, permisos y planos,... [...] . se compromete a destinarlos, quedando los gastos a cargo de la Fundación.” Queda claro con la anterior transcripción, que los préstamos e intereses pagados por la Fundación, para la construcción de instalaciones que forman parte de la Universidad, jamás podrían asimilarse al pago de dividendos, aun en el evento de dichas edificaciones o instalaciones hayan sido construidas en terrenos a nombre de sociedades relacionadas, ya que en los ejercicios fiscales de mérito, dichas sociedades estaban totalmente vinculadas, con la Fundación, no tuvieron actividad alguna y eran parte de una misma unidad que conformaba la [...] . Además, lo más importante es que, el financiamiento pedido y pagado por la Fundación, se utilizó en su totalidad para la construcción de instalaciones que estuvieron y están al día de hoy al servicio de los fines educativos de la Universidad. Al respecto, las Resoluciones apeladas tratan de restarle importancia al destino que se dio a los fondos y a los activos construidos con el dinero pagado por la Fundación, alegando sin ningún fundamento que lo importante es que la Fundación efectuó pagos sobre préstamos e intereses, actuación que no es compatible a sus fines. Esta aseveración por parte del Fisco no tiene ningún asidero legal, pues el destino que se le dio a los ingresos y patrimonio de la Fundación es crucial para la resolución del caso de marras. Esto es así, por cuanto de esta forma lo establece el supracitado inciso ch) del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al disponer que las fundaciones no estarán sujetas a tal tributo “siempre y cuando lo ingresos que obtengan, así como su patrimonio, **se destinen en su totalidad**, para fines públicos o de beneficencia,...” Dado que es la propia norma jurídica, la que condiciona la no sujeción al impuesto con **el destino que se les den a los fondos y el patrimonio** de la correspondiente entidad, no entendemos bajo qué criterio la Administración Tributaria alega en las páginas 25 y 26 de las Resoluciones recurridas, que el destino que se le den a los fondos pagados por la Fundación no importa. Bajo esta misma tesitura, la Administración ha tratado de

ignorar hechos que ya se tienen como ciertos en la presente causa, y que hacen que las determinaciones efectuadas pierdan por completo el sentido y la fundamentación dada. En efecto, la Administración Fiscal no ha considerado, que estamos ante un grupo de entidades jurídicas (fundación y sociedades), que formaban una sola unidad destinadas a un mismo y único fin: la educación. Vale la pena puntualizar, que en los períodos auditados, las sociedades relacionadas, propietarias registrales de los inmuebles sobre los cuales se construyeron las instalaciones de la Universidad, no tuvieron **ninguna actividad**, por lo que su creación y existencia obedecían a los fines de la Universidad. **Aplicación del principio de realidad económica a favor del contribuyente** Recordemos que lo que la Tributación se ha cuestionado, es que se hayan construido instalaciones de la Universidad en propiedades que están a nombre de sociedades anónimas relacionadas, con fondos provenientes de la Fundación. Lo que la Autoridad Tributaria no ha considerado entre otras cosas, es que todas las operaciones que efectuó mi Representada, estuvieron enfocadas y encaminadas hacia el fin único de la Fundación, que era el beneficio y crecimiento de la educación universitaria costarricense. Todo lo anterior en acatamiento estricto del inciso ch) del artículo 3 de la Ley de repetida cita. La desviación de fondos y patrimonios que alega la Tributación, **sólo existe en el papel y en las apariencias jurídicas**. Fuera de estas apariencias o formas jurídicas, tenemos a una sola entidad **“la Universidad”**, la cual ha sido el centro y el fin único de todas las actuaciones y de todas las transacciones y operaciones legales efectuadas. En otras palabras, si el intérprete tributario quita el velo de las formas jurídicas adoptadas por mis Representadas en este caso, únicamente encontrará a la Universidad, y podrá verificar sin lugar a dudas, que todas las operaciones que se cuestionó el Fisco, se hicieron para alcanzar el fin de ésta, que es la educación. Ya este Honorable Tribunal en reiteradas ocasiones y en correcta aplicación del principio de realidad económica, ha establecido el empleo del mismo en favor del contribuyente, en el tanto que éste haya actuado apegado al espíritu de la norma jurídica y su actuación no haya causado perjuicio al Fisco. Al respecto ha mencionado ese Tribunal: “...Sobre este interesante tema, de que el principio de Realidad Económica al ser aplicado en forma estricta, rigurosa y científica, de conformidad con las limitaciones que el mismo conlleva en su propia naturaleza, procede en algunos casos y de conformidad con algunas circunstancias su aplicación, pero a favor de los intereses de los contribuyentes, cuando como en el caso que nos ocupa, **los mecanismos legales y contables utilizados por la interesada, no han sido puestos en práctica en detrimento de los intereses fiscales**. Es así como en algunos textos de doctrina relacionados con el tema de análisis, se utilizan los conceptos de razonabilidad y discrecionalidad los que deben ser considerados a los efectos de una correcta aplicación del principio de interpretación, debiendo en tales casos delimitarse el citado principio de realidad económica con el objeto de que las normas tributarias no necesariamente deben ser entendidas con sus alcances más restringidos que su texto admita, sino en forma tal, que el **propósito de la ley se cumpla** conforme a los

principios señalados, de una razonable y discreta interpretación.” (la negrita es nuestra. Sentencia No. 271-2001-P de las 10 horas del 1° de octubre de 2001). En el caso que ahora nos ocupa, se cumplen con los postulados que enuncia la jurisprudencia transcrita en cuanto a la aplicación del principio de realidad económica en beneficio de los intereses del contribuyente; lo anterior por cuanto: 1. Los mecanismos legales utilizados por mi Representada no afectan al Fisco, lo anterior por cuanto, tal y como consta en autos, las sociedades que fueron utilizadas y a cuyo nombre están inscritas las propiedades sobre las cuales fueron construidas las instalaciones de la Universidad, no tuvieron ningún tipo de actividad durante los períodos fiscales auditados. En otras palabras, fueron solamente “sociedades de papel”, cuya creación obedeció a los fines de la Universidad y a la coyuntura que se vivía a finales de los años noventa en torno a la educación privada universitaria. 2. La Fundación en todo momento actuó considerando y siguiendo el propósito de la Ley (inciso ch del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta), cuya finalidad era que las fundaciones dedicadas a fines públicos o de beneficencia, entre ellos la educación, no estuvieran sujetas al impuesto sobre las utilidades. De esta forma, no le asiste ningún derecho a la Administración Tributaria de hacer las determinaciones que pretende, aplicando para ello el principio de realidad económica en perjuicio del contribuyente, pues ha quedado demostrado que mi Representada actuó apegada al espíritu de la norma jurídica y su actuar en ningún momento causó perjuicio alguno en contra de los intereses fiscales. Todo lo contrario, tal y como consta en autos, todas las actuaciones de la Fundación y de las sociedades relacionadas, tuvieron como fin el desarrollo y beneficio de la educación universitaria costarricense, por medio de la [...], y jamás existió un desvío en los ingresos y patrimonio de la Fundación, y mucho menos una distribución de las utilidades de la misma. **2. - la Fundación no efectuó distribución de utilidades o dividendos entre sus asociados** La Administración Tributaria ha insistido en que la Fundación efectuó en los períodos fiscales 1999 y 2000, distribución de utilidades. Para ello se ha fundamentado en dos afirmaciones: • La Fundación pagó préstamos e intereses que sirvieron para construir las instalaciones de la Universidad en terrenos a nombre de las sociedades relacionadas. • Durante el ejercicio fiscal 1999, la Fundación depositó la suma de ¢7.700.000.00 en la cuenta personal del representante legal de la Fundación, [...]. Sobre la primera de las afirmaciones, ya en el punto anterior quedó más que probado, que los pagos efectuados por la Fundación para la construcción de instalaciones de la Universidad, jamás podrían asimilarse a la distribución de dividendos, por lo que la defensa sobre este punto, se centrará en demostrar que las sumas de dinero depositadas por la Fundación en la cuenta bancaria del señor [...], obedecen a dineros que pertenecían a don [...] y que se originaron del pago de dividendos de la [...]. En efecto, de la certificación del contador público autorizado Lic. [...], emitida en Panamá el 14 de junio de 2005, con vista de los registros contables de la [...], se demuestra que dicha Universidad pagó dividendos a don [...], durante los años 1998, 1999 y 2000, por un monto total de \$754,790.00, dinero que fue transferido

de Panamá a Costa Rica, específicamente a la [...] ([...]). Siguiendo este orden de ideas, se debe aclarar que los ¢7.700.000 que la Tributación se cuestiona, fueron depositados en la cuenta personal de don [...] y obedecen en parte, a estos dineros por dividendos, que la [...] pagó y envió a don [...] por medio de la Fundación. No está de más mencionar, que la mayoría de este dinero, se quedó en las arcas de la Fundación, para hacer frente a sus gastos y que sólo los cuestionados ¢7.700.000, fueron transferidos a don [...]. Por las razones apuntadas, las determinaciones que nos ocupan relativas al impuesto sobre las utilidades, sean, el gravar las utilidades de la Fundación de los ejercicios 1999 y 2000, desconociendo para ello el inciso ch) del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el rechazo de gastos financieros, presuntamente por no estar relacionados con la actividad de la Universidad, carecen de todo fundamento fáctico legal, con lo cual se deben revocar las resoluciones apeladas.

C. AJUSTES AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DISPONIBLE Por medio de esta determinación, la Autoridad Fiscal pretende cobrar a mi Representada impuesto sobre la renta disponible o sobre dividendos, de los ejercicios fiscales 1999 y 2000, por las sumas de ¢13.860.095.25 y ¢18.749.525.51; respectivamente. Al igual que en los ajustes al impuesto sobre las utilidades, alega la Oficina de origen, que el pago por parte de la Fundación de intereses y amortización de préstamos que sirvieron para construir instalaciones de la Universidad en terrenos a nombre de las sociedades relacionadas, y el hecho de haber depositado en la cuenta del señor [...], la suma de ¢7.700.000, constituye distribución de excedentes los cuales están afectos a un gravamen equivalente al 5% de la base determinada. Tal y como se mencionó en las defensas expuestas en el punto anterior, relativo al impuesto sobre las utilidades, no es cierto que la Fundación que represento haya efectuado en ningún momento distribución de dividendos. Como en estos ajustes, los fundamentos utilizados por la Autoridad Fiscal fueron los mismos que los utilizados para la determinación del impuesto sobre la renta, con el ánimo de no ser repetitivo en mis defensas, me remito a todas las defensas y argumentaciones expuestas en los puntos A y B anteriores.

PETITORIA Con fundamento en todo lo anteriormente expuesto, atento solicito: Que se declare con lugar el incidente de nulidad planteado. • Subsidiariamente, que se anulen, y por ende se dejen sin efecto, las Resoluciones Determinativas de la Administración Tributaria de San José, Nos. DT-01-R-1597-4 de las 12:06 horas del 29 de diciembre de 2004 y DT-01-R-1598-4 de las 12:08 del 29 de diciembre de 2004. **PRUEBA** Documental: • El Expediente Administrativo. • Certificación del contador público autorizado Lic. [...], emitida en Panamá el 14 de junio de 2005. ...". (Folios 167 a 216 y 217 a 454 del tomo 2).-

IV.- AUDIENCIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: Que la Audiencia concedida a la Administración Tributaria de San José fue contestada en los siguientes términos: "... No conforme la accionante con lo resuelto por esta Administración Tributaria, mediante la resolución N° DT-01-R-1597-4, dictada a las 11:06 horas del 29 de

diciembre de 2004 (folios 96 a 126), presenta en su contra “Excepción de prescripción”, con fundamento en los motivos que se indican. Hace referencia a los traslados de cargos formulados en su contra así como indicación de cada uno de los eventos suscitados a partir de la notificación de los mismos, incluyendo la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo N° 030-2010-P de las 10:30 horas del 4 de febrero de 2010 (folios 163 a 166), con la que anuló el acta de notificación de la resolución de esta Dependencia N° GE-AU-01-R-0538-8 de las 8:36 horas del 30 de marzo de 2008 (folios 129 a 134) y todo lo actuado a partir de dicha notificación, ordenando que se notifique nuevamente, lo cual se realizó el 24 de marzo de 2010 (folio 194). Es con ocasión de este último evento que la interesada alega “**Excepción de prescripción**”, por considerar que el emplazamiento ordenado por esta resolución, quedó sin efecto jurídico, y es a partir del 1º de marzo de 2005 que corre el plazo de la prescripción alegada. Indica que desde la interposición de los recursos en el año 2005, fue hasta en marzo de 2010 que la Administración Tributaria emite un acto capaz de interrumpir el curso de la prescripción. Que de acuerdo con el artículo 51 y siguientes del Código Tributario, la determinación efectuada mediante la resolución recurrida, se encuentra prescrita, lo cual solicita que se declare. Sin menoscabo de la prescripción alegada, en cuanto a la resolución recurrida, se refiere a la representación de la reclamante y objeta que en el expediente consta un escrito presentado el 11 de febrero de 2010, donde el representante legal en ese momento, manifestó las razones de disconformidad respecto a esta resolución. Que el representante legal de la [...], indicó que su representada es la [...], lo cual es erróneo por cuanto no ha poseído tal representación, razón por la que solicita que sus manifestaciones se imputen a su representada únicamente. Como hechos se refiere a los traslados de cargos N°s 2751000042061 y 275100004286, con los que se determinó la obligación tributaria a su cargo, referida al impuesto sobre las utilidades de los períodos fiscales 1999 y 2000 respectivamente, así como a las retenciones, por haberse considerado que la contribuyente incumplió con las condiciones que establece el artículo 3 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para ser sujeta del no pago de ese tributo, lo cual dice haber impugnado en su oportunidad. Que dentro del plazo concedido, en este caso mediante la resolución N° GE-AU-01-R-0538-08 del 31 de marzo de 2008 y notificada el 24 de marzo de 2010, impugna los ajustes efectuados. De esa forma, se refiere a los pasivos adquiridos en los períodos fiscales auditados, e indica que la resolución impugnada señala que durante estos períodos varias sociedades relacionadas, eran propietarias de los inmuebles donde se construyeron obras estudiantiles y parqueos de la universidad. Agrega que la afirmación de que la fiscalizada utilizó el pasivo en la adquisición de tales inmuebles, es falso y que lo demuestra con documentos adjuntos, ya que fueron adquiridos por las sociedades [...], [...], y [...], con recursos propios, desde antes del endeudamiento de la fiscalizada; es decir, los pasivos mencionados no tienen ninguna relación con la adquisición de los inmuebles señalados en los traslados de cargos, por lo que la determinación es falta de elenco probatorio. Indica que las

fincas son las N^{os} [...] de la provincia de San José, creada el 8 de diciembre de 1998 (reunió las fincas N^{os} [...], [...], [...], [...], [...], [...] y [...], todas de la misma provincia), [...], creada el 20 de octubre de 1998, también de San José (reunió las fincas N^{os} [...], [...] y [...], de la misma provincia), tales fincas reunidas eran propiedad de [...], cédula jurídica N^o [...]; [...], [...], ambas de la provincia de San José, adquiridas por [...], el 28 de enero y 19 de agosto de 1999, respectivamente; [...], [...], ambas de la provincia de Limón, adquiridas por [...] ., el 20 de noviembre de 1998; [...] de la provincia de San José, adquirida por [...], el 24 de febrero de 1998; y [...] de la provincia de San José, creada el 20 de setiembre de 1996 (reunió las fincas N^{os} [...] y [...], ambas de San José), el propietario de estas fincas reunidas fue la empresa [...] ., cédula jurídica N^o [...]; de lo anterior, dice aportar prueba. Agrega que si bien es cierto los pasivos señalados por la Administración Tributaria, existieron, fueron utilizados durante los períodos fiscales 1999 y 2000 para obtener capital de trabajo, razón por la que ella aparecía como deudora, y que los fondos nunca fueron destinados a la compra de propiedades a nombre de otras entidades ajenas a la fiscalizada, según se indica en los traslados de cargos; que así, el ajuste obedece a una mala interpretación, puesto que los inmuebles dados en garantía en los pasivos, eran propiedad de esas sociedades, y se hizo con el consentimiento de ellas en beneficio de la reclamante. Como prueba de ello, dice aportar los contratos de préstamos a su favor así como certificaciones, entre los que menciona los siguientes: a) Préstamo por la suma de ₡140,000,000.00 en el Banco [...], aplicados en capital de trabajo o prestación de servicios de educación. b) Préstamo por la suma de ₡1,200,000,000.00 en el Banco [...], utilizados para la construcción del edificio de la Universidad (setecientos millones) y reestructuración de pasivos adquiridos anteriormente en el Banco [...] (quinientos millones). c) Préstamo por la suma de ₡250,000,000.00 en el Banco [...], del que dice aportar prueba donde se indica que la [...], reunió fincas de su propiedad para darlas en garantía hipotecaria de dicha deuda, razón por la que no se puede afirmar que la deuda era para la compra de los inmuebles. d) Préstamo por \$557,600.00 en el Banco [...], utilizado para capital de trabajo y no para la adquisición de inmuebles. e) Préstamo por la suma de ₡43,000,000.00 en el Banco [...] que consistió en un crédito revolutivo no apto para la compra de inmueble, y f) Préstamo por la suma de ₡14,600,000.00 en el Banco [...], que consistió en una línea de crédito, no para la compra de terrenos. Que con lo expuesto demuestra que nunca destinó los créditos para la compra de inmuebles que fueran inscritos a nombre de sociedades relacionadas, sino que estas sociedades se los prestaron a la Fundación para los fines señalados. Aduce que resulta diáfano atribuirle a estas sociedades movimientos contables, siendo que estas sólo cedieron los inmuebles para que la Fundación obtuviera los préstamos mediante garantía hipotecaria. En cuanto a los ajustes por “**Distribución de Dividendos**”, se refiere a lo resuelto mediante las resoluciones determinativas N^{os} DT-01-R-1597-4 y DT-01-R-1598-4, donde se indica que la Fundación incumplió con lo que establece el artículo 3 inciso ch) de la Ley del Impuesto

sobre la Renta, al realizar amortizaciones por las sumas de ¢21,998,151.98 y ¢99,716,440.36 así como el pago de intereses por los importes de ¢217,503,752.75 y ¢275,274,069.89, ambos conceptos en los períodos fiscales 1999 y 2000 respectivamente, sobre pasivos a su nombre para la compra de fincas a nombre de sociedades relacionadas, lo cual se tiene como una distribución indirecta de dividendos. Ante ello, refuta que ha quedado demostrado que al momento de adquirir los pasivos, tales inmuebles ya pertenecían a las sociedades relacionadas, y que los créditos fueron para capital de trabajo. Dice ahondar sobre la idea de que otras sociedades relacionadas adquirieron inmuebles gracias a los pasivos adquiridos por la Fundación; al respecto, indica que el Banco [...] le otorgó un préstamo “puente” por US\$5,500,000.00, el [...], un préstamo por US\$2,250,000.00, debidamente desembolsados, así como un fideicomiso para emitir títulos y obtener del público la suma de US\$14,000,000.00, y que con tales recursos canceló los anteriores pasivos. Agrega que la transacción bancaria se instrumentó mediante un fideicomiso inicial, teniendo como garantía las fincas N° [...], [...] de San José, [...] y [...] de la provincia de Limón, mencionadas en los traslados de cargos; por su parte, las fincas N°s [...], [...], [...] y [...], todas de la provincia de San José, se incluyeron en posteriores fideicomisos. Que durante la vigencia del fideicomiso inicial, continuó utilizando los inmuebles sin pago alguno, en virtud de los contratos de uso, y que los pasivos adquiridos del Banco [...] y del [...], vencieron el 30 de enero de 2001, tiempo en el que implementó el fideicomiso de emisión de títulos para cancelar estos pasivos, quedando así libre de deudas y eliminando los contratos de uso que constan en el expediente. Esto último, siendo que tales inmuebles ahora como garantía dentro del fideicomiso, para obtener recursos y cancelar los pasivos, evidencian que no hubo lucro o distribución de dividendos a favor de personas ajenas a la Fundación. Arguye que finalmente la Fundación quedó sin deuda, puesto que los deudores del fideicomiso son [...] ., y [...] (anteriormente [...]), lo cual desvirtúa el argumento de que hubo distribución oculta a favor de personas ajenas a la Fundación. Que con lo anterior, queda demostrado que es falso que no se haya practicado retenciones sobre distribución de dividendos y que se haya quebrantado el artículo 3 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Se refiere a **“Gastos financieros que no proceden”** e indica que al estar los pasivos relacionados con las actividades de la Universidad, se discute sobre la deducibilidad de los respectivos intereses, lo cual debe superarse con la necesidad de los pasivos para inyectar recursos a dicha actividad, razón por la que deben aceptarse como gastos deducibles, los intereses rechazados por las sumas de ¢217,503,752.75 y ¢275,274,069.89 de los períodos fiscales 1999 y 2000 respectivamente, por no haberse dado el incumplimiento que se le imputa. Con base en todo lo expuesto, solicita que se dejen sin efecto las resoluciones determinativas N° DT-01R-1597-4 y DT-01-R-1598-4. Aporta como prueba documental, certificaciones de escrituras relacionadas con los inmuebles, reunión de fincas y pasivos mencionados, así como lo referente a fideicomisos, cédulas hipotecarias, compraventa de fincas y de un

proyecto de emisión de títulos en dólares (folios 197 a 454). **Importante es aclarar primeramente** que los argumentos de defensa planteados por la recurrente, quien es responsable solidaria de la [...] (en adelante “Fundación”), siendo que también aplican contra la resolución de este Despacho N° DT-01-R-1598-4, en este caso se entran a conocer en lo que respecta a la resolución N° DT-01-R-1597-4 de las 11:06 horas del 29 de diciembre de 2004. Ahora bien, por ser de previo y especial pronunciamiento, en cuanto a la **“Excepción de prescripción”** alegada, por considerar la reclamante que el emplazamiento ordenado mediante la resolución N° GE-AU-01-R-0538-8 de las 8:36 horas del 30 de marzo de 2008, quedó sin efecto jurídico, y que a partir del 1° de marzo de 2005 hasta su nueva notificación, efectuada el 24 de marzo de 2010, acaeció la prescripción incoada, este Despacho señala que tal pretensión es improcedente, por cuanto el término del plazo de prescripción de tres años, se interrumpió de manera especial con la presentación de los recursos de revocatoria con apelación en subsidio, interpuestos el 20 de enero de 2005, contra la resolución N° DT-01-R-1597-4 de las 11:06 horas del 29 de diciembre de 2004, hasta que esta adquiere firmeza, según el artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (denominado “Código Tributario” en adelante), el cual establece que: **“Interrupción especial del término de prescripción.** En los casos de interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria se interrumpe la prescripción y el nuevo término se computa desde el primero de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución quede firme.”. Como puede verse, además de que todavía estamos en ese proceso de firmeza de la resolución recurrida, dicha norma no hace alusión al emplazamiento del que se basa la reclamante para solicitar la prescripción; contrariamente, es con ocasión del emplazamiento que ordena la resolución N° GE-AU-01-R-0538-8 de las 8:36 horas del 30 de marzo de 2008, al indicar que: “[...]Se emplaza a la recurrente para que se apersona ante ese Tribunal, dentro de los quince días siguientes a la notificación de la presente resolución, en defensa de sus derechos, ofreciendo o aportando la prueba de descargo correspondiente, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 156 del Código Tributario.”, y notificada el 24 de marzo de 2010 (folio 194), que la reclamante procedió a presentar, dentro del plazo otorgado, las pruebas que se conocen. Por consiguiente, habiéndose materializado con eficacia tal instrumento como causal de interrupción del plazo de prescripción, hasta que la resolución recurrida adquiere firmeza nuevamente, toda vez que la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo N° 4-2010-P de las 14:00 del 11 de enero de 2010 quedó sin efecto, lo procedente es denegar la excepción de prescripción alegada con ocasión de la nulidad del acta de notificación de la resolución N° GE-AU-01-R-0538-08 de las 8:36 horas del 31 de marzo de 2008, por considerar el Tribunal Fiscal Administrativo que no se efectuó en el lugar oportunamente señalado, ordenando a su vez una nueva notificación, repetida el 24 de marzo de 2010. En cuanto a las **demás objeciones** planteadas así como en los respectivos documentos de respaldo aportados, debe indicarse que, aunque los mismos se ajustan a una correcta presentación, no son suficientes para desvirtuar los cargos

formulados objeto de pugna, de lo cual, la resolución recurrida es muy clara y precisa en indicar las razones para tener por aceptados los ajustes efectuados mediante los respectivos traslados de cargos determinativos N°s 2751000042061, 2751000042086, 2751000042077 y 2751000042095, establecidos en las sumas de ¢154,733,835.14 y ¢128,216,844.06 por concepto de impuesto sobre la renta de los períodos fiscales 1999 y 2000 así como ¢13,860,095.25 y ¢18,749,525.51 correspondientes a retenciones sobre pagos asimilables a dividendos, en los períodos fiscales 1999 y 2000, en ese orden. Tales determinaciones obedeció a que la Fundación, aunque ciertamente no está sujeta al pago del impuesto sobre la renta, según el artículo 3 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se ajustó al mandato que la misma norma establece como condición para el no pago, de donde se desprende que la exclusión del pago, opera siempre y cuando los ingresos y el patrimonio se destinen en su totalidad, exclusivamente a fines públicos o de beneficencia, y que en ningún caso estos se distribuyan de manera directa o indirecta entre sus integrantes. En el caso que nos ocupa, el quebranto a esta norma por parte de la Fundación, surgió con motivo de que, en los períodos fiscales auditados destinó ingresos, con menoscabo a su patrimonio, para pagar intereses y amortizaciones sobre pasivos adquiridos, cuyos recursos fueron invertidos a nombre de sociedades relacionadas, entre las que están [...], [...], [...], [...], [...], y [...], así como para la construcción de edificios en terrenos que no son de su propiedad, tal es el caso del edificio de Ciencias Médicas, levantado en terrenos propiedad de [...], así como la sede regional en Guanacaste, edificada sobre terrenos propiedad de [...], puesto que éstas se lo cedieron a la Fundación, para el uso y disfrute a título gratuito por un lapso de cincuenta años, según se desprende de los respectivos contratos, visibles a las hojas de trabajo N°s 309 a 321. Por esa razón es que, a pesar de que la contribuyente en los períodos fiscales 1999 y 2000, se aplicó deducciones por las sumas de ¢1,318,679,063.00 y ¢1,441,294,366.00 en concepto de "Intereses y gastos financieros", respectivamente (hojas de trabajo N°s 291 a 293), sólo se le están rechazando por ese concepto, los importes de ¢217,503,752.75 y ¢275,274,069.89, así como las amortizaciones por las sumas de ¢21,998,151.98 y ¢99,716,440.36 en ese orden, que son los que están relacionados con los inmuebles adquiridos a nombre [...], [...], [...], y [...]. Ante ello, alega la recurrente que tales inmuebles fueron adquiridos por estas sociedades desde antes del endeudamiento, con recursos propios, lo cual no es suficiente para demostrar que estas sumas rechazadas no están relacionadas con las inversiones realizadas por la Fundación en las citadas sociedades, con recursos del pasivo adquirido, pues los mismos inmuebles en tenencia de esas sociedades, que no registran ningún tipo de actividad, fueron cedidos a la Fundación, para su uso y disfrute por un lapso de cincuenta años, a títulos gratuito. Asimismo, tales argumentos tampoco demuestran lo contrario respecto a las edificaciones levantadas en terrenos propiedad de las sociedades relacionadas [...], y de [...], con recursos de los empréstitos adquiridos por la Fundación. Por tal razón, la prueba aportada con la que dice demostrar que no utilizó los pasivos adquiridos para

invertir en inmuebles a nombre de las sociedades relacionadas, no es prueba suficiente ni contundente, pues las mismas construcciones señaladas dicen lo contrario, dado que fueron levantadas en terrenos que no son de su propiedad, y con recursos del pasivo obtenido, cuyos intereses y amortizaciones recaen en beneficio del titular de estos inmuebles, lo cual es suficiente para establecer que la contribuyente incumplió con los términos previstos en el artículo 3 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como condición para que opere la excepción de pago de dicho tributo. En cuanto al argumento de que estas sociedades relacionadas adquirieron los inmuebles cedidos a la Fundación, con recursos propios, es algo que tampoco queda demostrado con prueba fehaciente, de donde se pueda dilucidar que el pago de los intereses y amortizaciones rechazados, no están relacionados con los pasivos adquiridos por la Fundación para invertir en la tenencia de inmuebles a nombre de otras sociedades vinculadas. Por las razones expuestas, este Despacho estima que la prueba documental aportada por la reclamante, que consiste en certificaciones de escrituras relacionadas con los inmuebles, reunión de fincas y pasivos mencionados, así como lo referente a fideicomisos, cédulas hipotecarias, compraventa de fincas y de un proyecto de emisión de títulos en dólares (folios 217 a 454), no es prueba veraz y efectiva para demostrar que con la imputación de los gastos rechazados por las sumas de ¢217,503,752.75 y ¢275,274,069.89 por concepto de intereses en los períodos fiscales 1999 y 2000 respectivamente, así como las amortizaciones por los importes de ¢21,998,151.98 y ¢99,716,440.36 en ese orden, no hubo quebranto a la norma que la libera del pago del impuesto sobre la renta en estos períodos fiscales, máxime que tales documentos aportados tratan de la totalidad de los pasivos que generaron el pago de intereses y gastos financieros por las sumas de ¢1,318,679,063.00 y ¢1,441,294,366.00 en esos períodos fiscales, y no es específica en cuanto a la parte rechazada, que son los que están relacionados con los inmuebles propiedad de las sociedades ajenas a la Fundación. Otro argumento de la recurrente es que los inmuebles de las sociedades relacionadas, fueron dados en garantía ante el pasivo adquirido, con el consentimiento de éstas, sin embargo, ese hecho no demuestra que el pago de intereses y amortizaciones sobre esos pasivos, haya sido únicamente en beneficio de la Fundación, pues ella no goza de la titularidad de tales inmuebles, para garantizar con ello que no existe quebranto a la norma que le otorga la excepción de pago del impuesto sobre la renta. Así bien, la prueba aportada relacionada con los préstamos por las sumas de ¢390,000,000.00, ¢1,200,000,000.00, US\$557,600.00, ¢43,000,000.00 y ¢14,600,000.00, obtenidos en el Banco [...], Banco [...], Banco [...], Banco [...] y Banco [...], respectivamente, no vienen a demostrar en lo esencial, el motivo del rechazo de las sumas de ¢217,503,752.75 y ¢275,274,069.89 por concepto de intereses, así como amortizaciones por los importes de ¢21,998,151.98 y ¢99,716,440.36 en ese orden, originados de los pasivos reestructurados con estos últimos empréstitos y que fueran utilizados en patrimonio de las sociedades relacionadas ya señaladas. Solo indica que fueron para capital de trabajo, construcción de edificio, reestructuración de

los anteriores pasivos, que la [...] ., reunió fincas de su propiedad para darlas en garantía hipotecaria, y que por esa razón no se puede afirmar que la deuda era para la compra de inmuebles, inscritos a nombre de sociedades relacionadas; por consiguiente, este Despacho procede a desestimar la anterior prueba. No debe obviar la recurrente que al adquirir los compromisos de pago a raíz del endeudamiento, para liberar las propiedades dadas en garantía, en las que figuran como titular las sociedades relacionadas, está comprometiendo recursos provenientes de su actividad económica, en beneficio de los legítimos dueños de los inmuebles, pues en el caso de las construcciones levantadas en esos terrenos ajenos a la Fundación, incrementan su valor en detrimento de los recursos de dicha Fundación, con lo cual quebranta las condiciones para que opere la excepción de pago del impuesto sobre la renta establecido en el artículo 3 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En cuanto a los ajustes efectuados por retenciones de impuestos sobre distribución de dividendos en los períodos fiscales 1999 y 2000, por los importes de ¢13,860,095.25 y ¢18,749,525.51, respectivamente, alega la recurrente que con lo anterior ha quedado demostrado que al momento de adquirir los pasivos, tales inmuebles ya pertenecían a las sociedades relacionadas, y que los créditos fueron para capital de trabajo; no obstante, habiéndose atendido tales argumentos, ha quedado dilucidado que los mismos no son lo suficientemente efectivos como para desvirtuar los hechos que llevaron a la determinación del tributo correspondiente, por incumplimiento a las condiciones que establece el artículo 3 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que opere la excepción de pago de ese tributo, en los períodos fiscales analizados. La recurrente ahonda sobre la forma en fue adquiriendo pasivos hasta contar finalmente con un fideicomiso para emitir títulos y obtener del público la suma de US\$14,000,000.00, a fin de cancelar los anteriores pasivos; sin embargo, todas estas operaciones se realizaron mucho tiempo después en que ocurrieron los hechos que motivaron los ajustes objeto de puga -sic- y no guardan ninguna relación con los mismos, como tampoco con los depósitos efectuados a nombre del señor [...] por un importe de ¢7,700,000.00 ni con la compra de terrenos con cancelación de inversiones por la suma de ¢30,000,000.00, que también se tienen como distribución oculta de dividendos. Así las cosas, el hecho de que los inmuebles bajo dominio de las sociedades relacionadas, involucradas con los pasivos así como los gastos financieros y amortizaciones rechazadas, se encuentren ahora como garantía dentro del fideicomiso a cargo de las empresas [...] ., y [...] ., (actualmente [...] .), en nada desvirtúa tal distribución oculta de dividendos, razón por la que la determinación efectuada por ese concepto, se mantiene sin ninguna variación. Por todo lo expuesto, después de haber valorada -sic- la prueba adicionada por la recurrente en contra la resolución recurrida, esta Gerencia Tributaria considera que lo procedente es mantener lo resuelto mediante la citada resolución. Queda así contestada la audiencia concedida...". (Folios 458 a 471).

V.- INFORME CONTABLE: Que el Área Contable Financiera de este Tribunal rindió informe ACF-INF-002-2011 en relación con los ajustes practicados en los siguientes términos: *“...Se solicita informe del expediente administrativo N° 08-03-383-10107 a nombre de [...], cédula jurídica N° [...], de la Administración Tributaria de San José, referente al impuesto sobre la renta de los períodos fiscales 1999 y 2000 y retenciones por pago de dividendos de los períodos fiscales 1999 y 2000. La citada fundación hasta el año 2001 desarrollaba la actividad de la enseñanza universitaria, a partir de esta fecha lleva la razón social de [...]. Se solicita criterio contable sobre la procedencia del ajuste por gastos financieros, determinar si efectivamente se utilizó parte de los préstamos para compra de terrenos inscritos a nombre de empresas relacionadas y si la recurrente contabilizó en sus registros terrenos pero los inscribe en el Registro de la Propiedad a nombre de empresas relacionadas, comprados con los diferentes pasivos que adquirió. (Hoja de trabajo N° 5 PF: 1999 y 4 y 5 PF2000). En cuanto a los ajustes consultados la Administración Tributaria rechazó las sumas de ₡217.503.752.75 y ₡275.274.069.89 en concepto de gastos financieros para los períodos fiscales 1999 y 2000 respectivamente, con base en los siguientes hechos según los traslados citados: La fundación durante varios años ha contraído préstamos en diferentes instituciones bancarias y financieras para obtener recursos tanto para capital de trabajo como compra de terrenos. Del estudio efectuado a los pasivos se determinó que parte de los recursos fueron destinados para la compra de terrenos inscritos a nombre de algunas empresas relacionadas como [...] ., [...] ., [...] ., [...] . (Ahora [...] .). Los terrenos fueron cedidos a la fundación para su uso, los cuales en su mayoría fueron destinados a parques para estudiantes así como para la construcción de edificaciones como el edificio de Ciencias Médicas, cuyos terrenos están inscritos a nombre de [...] ., ahora [...] .. De lo anterior la oficina fiscalizadora concluyó que se contravino lo establecido en el artículo 3 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta que establece entre otras disposiciones “... Las Asociaciones, Fundaciones no deben distribuir entre sus integrantes directa o indirectamente los ingresos que obtengan, así como su patrimonio...”. Por lo que con fundamento en los artículos 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 12 de su Reglamento, procedió al rechazo de gastos por intereses en los montos indicados. Propiamente en cuanto al criterio solicitado y según las hojas citadas, N° 5 del traslado de cargos del período fiscal 1999 y 4 y 5 del traslado de cargos del período fiscal 2000, en ellas se indica que durante el período en estudio la fundación contrajo varios pasivos para la compra de terrenos, de los cuales algunos los registran en su contabilidad pero los inscribe en el Registro Público de la Propiedad a nombre de empresas relacionadas, como [...] ., [...], [...], [...] (ahora [...] .). Dichas empresas no han tenido actividad, según se desprende de los registros contables y de las manifestaciones de su representante legal, Sr. [...] , quien también es el representante legal de la Fundación auditada. (Hojas de trabajo Nos. 353ª) a 353c)) Esos terrenos son cedidos a la fundación para su uso mediante convenios de cesión y disfrute del terreno o edificación cuando la hay. Las cesiones son a título gratuito por*

plazos de cincuenta años (Folios 309 a 322). La fundación tiene una cuenta de "Cesiones de Derecho de Uso" con un saldo de ¢2.089.229.496.00 para 1999 y ¢2.522.651.473.00 para el 2000 (Hoja de trabajo N° 294). Los terrenos inscritos en cada una de las empresa relacionadas se detallan en las hojas de trabajo Nos. 289ª) a 289c). La fundación destina esos terrenos en su mayoría a parqueos para estudiantes de la universidad así como para la construcción de edificaciones como el Edificio de Ciencias Médicas, cuyos terrenos están inscritos a nombre de [...] . (ahora [...]) y la sede de Santa Cruz, cuyo terreno está a nombre de [...] . y es la fundación quien construye los edificios. Al respecto una vez analizado el expediente y las hojas de trabajo se tiene que según hojas de trabajo Nos. 289ª) a 289c) ellas muestran la información de los terrenos inscritos tanto a nombre de [...] ., como de las empresas [...] ., [...] ., [...] . y [...] . Por otro lado según Hojas de trabajo Nos. 309 a 322, además de las citadas empresas, también las empresas [...] . y [...] . firmaron convenios de sesión de derechos de uso y disfrute de bienes inmuebles mediante los cuales ceden a la fundación auditada, los derechos de uso y disfrute de bienes inmuebles por un plazo de cincuenta años para que se destinen única y exclusivamente en el desarrollo de la actividad propia de la educación universitaria. A la vez, en dicho convenio la fundación queda autorizada para realizar proyectos de inversión, construcción, remodelación, mejoras y reparaciones en los inmuebles citados, informando por adelantado de las obras a realizar al dueño del inmueble, cuyo propietario (empresas citadas) deberán emitir la aprobación a dichas obras, también podrán otorgar autorización ante las entidades bancarias para abrir líneas de crédito. Cualquier reparación ordinaria indispensable para la conservación de los bienes descritos correrá a cargo de la fundación, lo mismo que las reparaciones extraordinarias. En caso de rescisión del contrato la fundación estará obligada a restituir el uso y disfrute de los bienes a los propietarios de los inmuebles de todos los bienes existentes en ese momento. Ahora bien en cuanto a los préstamos otorgados a la Fundación y del análisis de documentos aportados al expediente, según folios 237 a 246, se aporta escritura de fecha 20 de octubre de 1998, mediante la cual se da una reunión de fincas de [...] . y se constituyen créditos de cédulas hipotecarias de primer grado a favor de Banco [...] . Los créditos son por ciento diez millones de colones (¢110.000.000.00) y veintiún millones de colones (¢21.000.000.00) a nombre de la [...] , [...] consiente los gravámenes. Las hipotecas constituidas comprenden cualesquiera mejoras presentes o futuras que hubieren o se hicieren en los inmuebles hipotecados, aunque las mismas hubieren o si fueren hechas por terceros. No se indica el destino de los recursos otorgados. Documentos de crédito de fecha 10 de marzo de 1999, visibles a los folios 288 a 290, entre el Banco [...] y la citada fundación por la suma de mil doscientos millones de colones (¢1.200.000.000.00). Se constituyen dos cédulas hipotecarias por reunión de fincas de [...] ., una en primer grado por ¢495.3 millones y otra en segundo grado por ¢700.0 millones. El plan de inversión es ¢700 millones para la construcción del edificio sede en [...] y ¢500 millones para reestructuración de pasivo, cancelándose al Banco

[...] . Documentos de préstamo en colones de fecha 25 de octubre del 2000, visibles a los folios 316 a 322, por un equivalente en colones de \$5.500.000.00 con el Banco [...] ., para la readecuación de pasivos con diferentes bancos (once en total) por una sumatoria de \$21.790.923.00. A la vez se indica en el citado documento que de dicho monto, \$14 millones serán cancelados vía emisión de títulos, y el resto mediante dos créditos, el presente por los citados \$5.5 millones y los restantes \$2.25 millones con un préstamo de la representada del Banco [...] . llamada [...] . En garantía se constituye un fideicomiso que incluye doce propiedades, a nombre de la fundación y de otras empresas tales como de [...] ., [...] ., [...] . (Hojas de trabajo Nos. 289ª) a 289c). Una vez analizados los fundamentos, hechos y documentos aportados se observa que al menos dos de los documentos referentes a los préstamos que realizó la auditada se utilizaron para la readecuación o reestructuración de pasivos, o sea la cancelación de otros créditos, de los cuales no se puede determinar su uso, por cuanto no se aportaron los documentos de esos créditos, para verificar en que fueron utilizados los fondos cuyos pasivos se cancelan con esta nueva deuda. En el caso del crédito de ¢110 millones y ¢21 millones con el Banco [...] ., los documentos aportados no indican el destino de los recursos. En cuanto al crédito por ¢1.200 millones con el Banco [...] , se utilizaron ¢700 millones para la construcción del edificio sede en [...] , propiedad de [...] . (ahora [...] .) No obstante, lo anterior y de acuerdo a las afirmaciones de la intervenida en el sentido de que los pasivos fueron utilizados para obtener capital de trabajo que la Universidad requería para la consecución de sus fines, no aporta prueba que respalde este alegato, como un flujo de caja o estado de origen y aplicación de fondos que es la medida de liquidez por excelencia, por cuanto este instrumento muestra el monto de fondos disponibles y de fondos requeridos, de forma tal que sería la prueba que demostrara su dicho, ya que conforme los documentos referentes a los préstamos otorgados a la intervenida por los diferentes entes bancarios, se indicó qué parte fue para la readecuación de pasivos, de los cuales se desconoce su aplicación original y otra parte fue destinada a la construcción de la sede central en [...] y la sede de Ciencias Médicas. Con respecto a las consultas planteadas por el Área Legal-Tributaria de este Tribunal, y luego del análisis de los documentos aportados al expediente, se desprende que los préstamos no fueron utilizados para la compra de terrenos, ya que precisamente los terrenos están inscritos a nombre de diferentes empresas, que tienen como vínculo con la fundación que el señor [...] es el representante legal de la intervenida y de las empresas [...] . (posteriormente fusionada con [...]), [...] . (posteriormente fusionada con [...]), [...] . (posteriormente fusionada con [...]), [...] ., [...] . (posteriormente fusionada con [...]) y [...] ., (posteriormente fusionada con [...]) (Folio 03 del expediente administrativo), pero lo que sí consta en el expediente es que los terrenos a nombre de éstas fueron cedidos mediante diferentes convenios de cesión de derechos de uso y disfrute de bienes inmuebles por un plazo de cincuenta años, única y exclusivamente para fines del desarrollo de la actividad propia de la educación universitaria, por tanto en los

registros de la fundación y según hojas de trabajo aportadas al expediente y documentos del expediente administrativo los terrenos se encuentran inscritos en el Registro de la Propiedad a nombre de las empresas cesionarias de los derechos, por lo tanto no se encuentran contabilizados en los libros de la fundación por cuanto ésta no es la propietaria, sino que disfruta de un derecho de cesión otorgado por el propietario del inmueble. Así las cosas, en el caso de autos y de acuerdo al informe solicitado, debe tenerse presente que de conformidad con las disposiciones legales aplicadas a los ajustes efectuados, al desconocer gastos por pago de intereses por préstamos, la oficina de auditoría procedió conforme las disposiciones del artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, motivo por el cual deberá determinar el Área Legal-Tributaria si deben mantenerse o revocarse los ajustes, por cuanto este aspecto es netamente de carácter jurídico. No obstante, ante el alegato de la contribuyente de que los convenios suscritos para la cesión de derechos de uso y disfrute de bienes inmuebles no desvían el espíritu de la institución, por cuanto los terrenos y las construcciones edificadas sobre ellos, han sido utilizados para continuar con el servicio de educación universitaria y en consecuencia se mantiene la no sujeción al impuesto sobre la renta, conforme el inciso ch) del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y al cumplirse el plazo de 50 años las sociedades cedentes recibirán las instalaciones construidas por la Fundación totalmente depreciadas, o sea con un valor en libros de cero, ya que la vida útil de este tipo de instalaciones de conformidad con el Anexo N° 2 al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (edificios de cemento y metal) es de 50 años, al no tener las sociedades ningún tipo de actividad y por la relación existente, sobre dichos activos la Fundación, tenía el derecho exclusivo de uso de los éstos durante toda su vida útil. En relación con este alegato de la intervenida es menester indicar que de acuerdo con el estudio de los documentos presentados y analizados en el presente informe, precisamente alegó la intervenida que esos activos habían sido adquiridos previamente por las sociedades relacionadas, por lo que con los préstamos a su nombre no se pagaron los terrenos, por otro lado no se constató contablemente que esos activos estuviesen en aquel momento a nombre de la intervenida, por lo que el alegato expuesto es contradictorio con los hechos demostrados, de allí que la realidad económica alegada por la a quo, debe ser analizada más allá de los hechos contables descritos en el presente informe, sin embargo ha de tenerse presente que una vez concluido el plazo de cesión de los contratos aún cuando el valor contable sea cero según lo indica la recurrente, en caso de que los activos sean enajenados a un valor diferente al valor en libros, la diferencia se incluirá como un ingreso grabable o una pérdida deducible según sea el caso, en el período en que se realice la operación, de conformidad con lo dispuesto en el inciso f) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, adicionalmente deberán analizarse las fusiones efectuadas en períodos fiscales posteriores a los auditados, de las empresas dueñas de los terrenos con la [...], ya que por un lado los edificios fueron construidos por dicha fundación en terrenos inscritos en el Registro Público a nombre

de otras empresas, que al ser fusionadas éstas con la contribuyente se reúne la propiedad de los terrenos con la propiedad de las edificaciones...” (Folios 474 al 477, frente y reverso, del Tomo dos).-

VI.- CRITERIO DE ESTE TRIBUNAL. INCIDENTE DE NULIDAD. Este Tribunal por ser de previo y especial pronunciamiento, entra a conocer en primer término del incidente de nulidad planteado por la recurrente, al sostener que la resolución recurrida es contraria a lo establecido en el inciso c) del artículo 147 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Señala la inconforme que *“... la misma no se refiere a todas y cada una de las defensas alegadas por mis Representadas en su escrito de impugnación. Específicamente las resoluciones cuestionadas no se refirieron al argumento contenido en el punto 3 del libelo del reclamo (página 11), referente al plazo de los convenios suscritos por la [...] y las sociedades relacionadas y la concordancia del mismo con los términos de depreciación de los activos dados en uso, contenidos en el Anexo 2 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, situación que vicia de nulidad absoluta las Resoluciones Determinativas...”*. (Folios 127 y 128 del expediente). Del estudio del expediente y a la luz de los argumentos planteados por la interesada, considera esta Sala que se debe rechazar el incidente de nulidad planteado en los términos expuestos. Es claro, que la resolución determinativa ha cumplido a cabalidad con los requisitos exigidos en el artículo 147, específicamente con el inciso c) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de tal forma que la nulidad formulada resulta improcedente. La resolución que conoció del recurso de revocatoria GE-AU-01-R-0538-08, es clara cuando al referirse a esta nulidad señala: *“... Expresamente en cuanto en cuanto (sic) a los convenios suscritos por la Fundación y las sociedades relacionadas y la concordancia del mismo con los términos de depreciación de los activos en uso, contenidos en el Anexo 2 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, esta Gerencia ampliamente razonó en los folios 26 a 28 de la resolución recurrida los motivos por los cuales resultaba inaceptable para efectos fiscales, el convenio celebrado entre ella y las sociedades relacionadas para usufructuar terrenos dedicados a la mayoría a parqueos, propiedad de las sociedades relacionadas, lo que obviamente traía como consecuencia la inaceptabilidad de la pretensión de la recurrente del reconocimiento de la depreciación estipulada en el anexo 2 del reglamento a la ley de mérito,...”*. (Folios 2 y 3 de la resolución, 130 y 131 del expediente). Por su parte la resolución recurrida en su hoja 26 también es clara cuando indica: *“... En cuanto a los convenios de uso y la pretendida aplicación indebida del artículo 8 del Código Tributario, considera este despacho que el argumento esgrimido por la Fundación fiscalizada no es de recibo, debido a que dichos convenios son contratos privados entre particulares, los cuales no pueden ser aducibles en contra el Fisco, según dispone el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios: ...”*. En los folios siguientes la Administración se refirió ampliamente a dicho argumento, por lo que este Tribunal estima que la presente nulidad debe

rechazarse, amén de que en el expediente no se observa hecho alguno que pudiese dejar en estado de indefensión a la recurrente, así como tampoco se observa a los autos, que se haya producido una flagrante violación al debido proceso, únicos presupuestos para declarar, aún si fuese del caso de oficio la nulidad del acto, por lo que en tales condiciones la nulidad alegada deviene absolutamente improcedente y así debe declararse.-

VII.- EXCEPCION DE PRESCRIPCIÓN. Que por ser también de previo y especial pronunciamiento, este Tribunal procede a pronunciarse sobre la excepción de prescripción. Fundamenta la recurrente la presente excepción en que no fue sino hasta marzo del 2010, en que la Administración Tributaria realizó un acto válido capaz de interrumpir el curso de prescripción, ya que desde enero de 2006 a dicha fecha trascurrieron cuatro años completos sin una actuación válida de parte de la Administración. Estima este Tribunal, que de conformidad con lo manifestado por la recurrente, la interrupción de la prescripción a aplicar en el presente caso es la especial establecida en el artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que dispone: “...En los casos de interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria se interrumpe la prescripción y el nuevo término se computa desde el 1 de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución quede firme...” De acuerdo con lo anteriormente transcrito en el caso de autos propiamente la interrupción de la prescripción se ha producido con la interposición de los recursos de fecha 20 de enero de 2005, manteniéndose la misma interrumpida hasta que la presente resolución quede en firme. La constitucionalidad del citado canon legal ha sido avalada por la Resolución de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia número S.C.V.13850-08 del 17 de setiembre del 2008. Por las razones expuestas se rechaza la excepción de prescripción planteada en contra de los períodos fiscales 1999 y 2000.

VIII.- FONDO DEL ASUNTO. HECHOS PROBADOS Y NO PROBADOS. Para la resolución del presente diferendo se tienen como hechos a considerar los siguientes: **Hechos Probados: A) 1.-** Que el representante legal de la recurrente lo es a su vez de las [...], [...], [...], [...] y [...], todas sociedades anónimas y a excepción de ésta última, también tienen el mismo domicilio fiscal. **2.-** Que las citadas sociedades no tuvieron actividad en los períodos de 1999 y 2000, no tenían comprobantes de gastos ni de ingresos, así como registros contables. **3.-** Poseen activos terrenos que ceden a la Fundación para que los utilice por 50 años. El edificio de Ciencias Médicas está construido en terrenos de la , y la Sede de Guanacaste en terrenos de [...]. **B) Propiedades a nombre de [...] según traslados: 1) Fincas Nos [...] y [...]:** Fueron adquiridas por dicha sociedad en fecha **20 de noviembre de 1998** a la [...] en efectivo. Estas fincas tienen una cédula hipotecaria de primer grado y segundo grado respectivamente, según Operación Crediticia N° 277 por \$557.600,00 con el Banco [...], cuyo primer desembolso se realizó el **23 de noviembre de 1998**. Los intereses

comienzan a cancelarse en diciembre de 1998. Estas fincas se relacionan con pagos de intereses en el período 1999 por ¢15.039.108,31 y en el 2000 con ¢12.598.606,12 (ver folios 10, 26, 253 a 258 del expediente administrativo, hojas de trabajo números 262, 267, 271, 282, 283). **2) Finca [...]** : Nacida a la vía jurídica el **14 de diciembre de 1998** por la reunión de las fincas de la provincia de San Jose Nos [...], [...], [...], [...], [...], [...], [...] (formada por la reunión de las fincas nos [...], [...] y [...]) y la [...] (formada por la reunión de las fincas nos. [...], [...] y [...]). Las fincas [...], [...], [...], [...] fueron adquiridas por [...] a la sociedad [...] y la [...] a [...] en fecha **11 de diciembre de 1998**. La no. [...] el **29 de setiembre de 1998**. Las fincas [...] y [...] fueron adquiridas el **29 de setiembre de 1998** y la [...] el **14 de octubre de 1998**. Las fincas [...], [...] y [...] que se reunieron para formar la [...] en fecha **20 de octubre de 1998**, fueron adquiridas por [...] a la empresa [...], las dos primeras en fecha **29 de setiembre de 1998** y la tercera el **14 de octubre de 1998**. Que el 20 de octubre de 1998, [...] dio su consentimiento para que la recurrente diera en garantía la finca reunida por la operación crediticia que adquirió con el Banco [...] por ¢110 millones, representado por 2 cédulas hipotecarias de ¢55 millones de cada una. En esa misma escritura hipotecaria se hipoteca la finca [...], sin embargo ésta no aparece como parte de las fincas reunidas por la suma de ¢21.5 millones. Las fincas [...], [...], [...], [...], [...] y [...], así como las [...], [...], [...] y [...] fueron dadas en garantía para la operación crediticia por ¢1.200.000.000,00 que aprobó la Comisión de Crédito según reunión N° 07-99CC, artículo II del 2 de marzo de 1999 del Banco [...], y es hasta en abril de 1999, en que aparecen los primeros pagos de intereses sobre el préstamo. Su plan de inversión inicial era ¢700.000.000,00, para la construcción de un edificio en [...] y los restantes ¢500.000.000,00 para una restructuración de pasivos con el Banco [...]. Que en reporte del citado Banco se toman los intereses cancelados para los períodos fiscales de 1999 y 2000 por ¢70.414.375,30 y ¢198.649.343.02 a los que se les aplicó el 26% y 74%, en donde aparece esta finca (folios 10, 217/223, 225/246, 288, 289 y hojas de trabajo nos. 262, 266, 269). **3) Finca [...]** : Fue adquirida el **19 de agosto de 1999** (notario no indica a quien fue adquirida). Los intereses de la operación 451 con el Banco [...] se comenzaron a cancelar en junio de 1999. Las operaciones financieras con esta entidad bancaria se iniciaron en abril de 1999 y el préstamo por ¢43.000.000,00 se originó el 18 de mayo de 1999, dándose en garantía la finca [...]. (Hojas de trabajo 262, 270 y 286, folio 250 del tomo dos del expediente administrativo). **4) Finca [...]** : Vendida por [...], representada en dicho acto por [...] a [...] el **12 de noviembre de 1998**, en la suma de dos millones de colones libre de gravámenes y anotaciones con impuestos territoriales y municipales al día con cheque del Banco [...]. Que la operación bancaria N° 31572 con Banco [...] por ¢14.600.000,00 generó intereses en el período fiscal de 1999 por ¢1.193.955,54 y en el 2000 por ¢3.270.014,65, tiene fecha de apertura **18 de junio de 1999** y los intereses se comenzaron a pagar en julio de 1999, la cual tiene garantía hipotecaria (folios 312, 357 y 358 del tomo 2, hojas de trabajo 262, 268 y 280). **5) Finca [...]** : Fue adquirida por

[...] en fecha **24 de mayo de 1999**, sin ningún gravamen hipotecario (notario no señala a quien fue adquirida). Se le asignan intereses en el período fiscal de 1999 por ¢4.059.479,53 y en el 2000 por ¢6.709.014,39 por operación N° 451 con el Banco [...], mismos que comenzaron a cancelarse en junio de 1999. El **18 de mayo de 1999** se concretó la operación y se dio en garantía hipotecaria la finca. Si bien es cierto en certificación de notario público [...] aparece que fue comprada sin que se constituyera ningún gravamen hipotecaria sobre ella, según documento del Banco [...] sobre ella se constituyó cédula hipotecaria en la operación crediticia por ¢43.000.000,00 (hojas de trabajo 262, 270 y 286, folio del expediente 248). **C) Propiedad a nombre de [...]. Finca N° [...].** Esta finca nace el **24 de febrero de 1998** mediante la reunión de las fincas [...] y [...] por parte de su propietaria [...] ., que una vez reunidas la vendió a [...], libre de gravámenes hipotecarios y de anotaciones **en esa misma fecha**. Que la operación N° 104274 por ¢609.792.406,70 con el Banco [...] que generó intereses por ¢64.416.140,55 en el período fiscal 2000 se realizó el **30 de setiembre de 1999**, dándose a responder por ¢140 millones de colones sin céntimos esta finca y la [...] de [...] por ¢420 millones de colones. Esta finca ([...]) se dio en garantía en la operación 100759 por ¢140.000.000,00. Que la operación crediticia 101186 con el Banco [...] por ¢250.000.000,00 generó intereses por ¢69.215.276,19 en el período fiscal de 1999 (folios expediente 260 a 263, hojas de trabajo 272, 273 y 288). **D) Propiedad a nombre de [...]: Finca N° [...].** Nació el 20 de setiembre de 1996 por la reunión de las fincas nos [...] y [...] por parte de su propietaria adquiridas en fecha anterior. Fue dada en esa fecha como garantía hipotecaria para garantizar toda clase de obligaciones de la recurrente con el Banco [...], por la suma de ¢250.000.000,00. Que se dio en garantía para la operación N° 104274 por ¢609.792.406,79 con el citado Banco por 420 millones de colones netos, operación que se formalizó el 30 de setiembre de 1999. Que a las operaciones nos. 99726, 100759, 100673 y 100809 se les asigna esta finca y con intereses en el período de 1999 por ¢14.312.041,19, ¢42.956.595,85, ¢17.134.166,37 y ¢18.385.972,12 respectivamente. La operación 100673 por ¢56.160.000,00 nació el 27 de marzo de 1998 y la 100759 por ¢140.000.000,00 el 17 de abril de 1998 y se dio en garantía hipotecaria por dicho monto la finca N° [...] (folios 265/269, 295, 296, 299, 300 y 303, hojas de trabajo 264,272, 273 y 288). **Hechos no probados.** Se tienen como no probados los siguientes aspectos: **A.- Sobre las Fincas Nos. [...] y [...]:** que el préstamo bajo la operación No. 277 por \$557.600,00 fue para comprar dichas propiedades (folios 10, 26, hojas de trabajo 262 y 271). **B.- Sobre la finca [...]:** que con la operación crediticia 401362 por ¢1.200.000.000,00 se adquirió. **C.- Sobre la finca [...]:** que con la operación crediticia 451 del Banco [...] se adquirió. **D.- Sobre la finca [...]:** que con la operación crediticia N° 31572 con Banco [...] se compró esta propiedad. **E.- Sobre la finca [...]:** que con la operación crediticia N° 451 se adquirió. **F.- Sobre la finca N° [...]:** No aparece la fecha en que se consolidó la Operación Crediticia N° 101186 por ¢250,000,000.00 con el Banco [...] que generaron los intereses en el período fiscal de 1999 por ¢69.15.276,19, y que con dicha operación la

recurrente compró la finca [...] que aparece a nombre de [...] . (Se presume que la operación 101186 se realizó antes de 1998 de conformidad con la nota del 30 de mayo de 2001 del citado Banco en el cual incluye las operaciones crediticias que se formalizaron en 1998 y 1999, según hoja de trabajo no. 288). Que la operación N° 104274 con el citado banco que generó intereses en el período fiscal 2000 por €64.416.140,55 se utilizó también para comprarla (folios 9 y 26, hojas de trabajo 263, 265, 272, 273). **G.- Sobre la Finca N° [...]** : Que las operaciones nos 99726, 100759, 100673 y 100809 se usaron para adquirirla.

IX.- CRITERIO DE ESTE TRIBUNAL. Propiamente en cuanto al fondo del asunto, este Tribunal una vez analizados los traslados de cargos, resoluciones dictadas por la Administración Tributaria así como la audiencia y los recursos planteados, pasará a referirse en los siguientes términos: **Traslados de Cargos No 2751000042061 y 2751000042086 Referentes al Impuesto sobre la Renta. Períodos fiscales 1999 y 2000. Ajustes por Gastos Financieros rechazados por adquisición de pasivos para compra de terrenos que se inscriben a nombre de otras sociedades.** Indica la oficina de auditoría, que del estudio que realizó en los libros legales, balances de comprobación mensuales, comprobantes y asientos de diario de la contribuyente, concluyó que ésta adquirió a través de pasivos, varios terrenos los cuales algunos registra en su contabilidad, pero los inscribió a nombre de varias empresas relacionadas, tales como [...], [...] y [...], todas sociedades anónimas, bienes inmuebles que a su vez le fueron cedidos por sus propietarias para que los disfrutara, en los cuales se construyeron parqueos para el estudiantado, así como edificaciones. Textualmente señala la fiscalización en los traslados de cargos de cita: *“... Durante el período fiscal en estudio, la [...] ha contraído varios pasivos para la compra de terrenos, los cuales algunos los registra en su contabilidad pero los inscribe en el Registro Público de la Propiedad a nombre de empresas relacionadas, como lo son [...] ., [...] . [...] ., [...] . (ahora [...]). Dichas empresas en el período en estudio no han tenido actividad, según se desprende de los registros contables de estas empresas y manifestación de su Representante Legal Sr. [...], en notas enviadas. (Ver folios N°353a a N°353c)...Los intereses pagados por los pasivos contraídos para la compra de terrenos de las empresas relacionadas, se los aplica la [...], como gasto deducible, en la declaración del Impuesto sobre la Renta del período fiscal en estudio, (...) Durante el período fiscal 1999, se han efectuado amortizaciones a los préstamos correspondientes a la compra de terrenos inscritos a nombre de las empresas relacionadas con la [...] (...). Con base en los hechos anteriormente expuestos y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, esta Oficina, considera que la [...], ha incumplido con lo establecido en el artículo 3, inciso ch), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que al realizar amortizaciones (...) y pago de intereses (...), sobre préstamos utilizados para la compra de terrenos que pertenecen a otras sociedades relacionadas, está efectuando*

una distribución indirecta de dividendos, ya que los pasivos quedan a nombre de la Fundación y los activos adquiridos son inscritos en el Registro Público Nacional a nombre de sociedades cuyo representante Legal es también el Sr. [...] (...). Queda demostrado que los ingresos obtenidos, así como su patrimonio no están destinados en su totalidad exclusivamente, para fines públicos o de beneficencia, como lo establece el artículo 3 inciso ch), citado, ya que se están utilizando los ingresos obtenidos por la [...] para la cancelación del principal e intereses de pasivos que fueron adquiridos por ésta, para adquirir activos inscritos legalmente en el Registro Público Nacional a nombre de sociedades con intereses particulares: [...] ., [...] ., (ahora [...] .) [...] [...] ., los cuales no se pueden catalogar que con fines públicos o de beneficencia. Al haber incumplido los requisitos establecidos en el artículo 3, inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual una Fundación debe cumplir para ser considerada como una Entidad no sujeta al Impuesto sobre la Renta, esta Oficina procede a determinar el impuesto correspondiente, de la siguiente manera: ...". Agregó: "...RENTA LIQUIDA GRAVABLE ANTERIOR ¢707.398.746.00 Más Gastos Financieros que no proceden: ...La [...] durante varios años ha contraído varios préstamos en instituciones bancarias estatales y privadas, así como en financieras, con el fin de obtener recursos tanto para capital de trabajo como para la compra de terrenos. En estudio efectuado a esos pasivos, se determinó que parte de esos recursos fueron destinados por la Fundación para la compra de terrenos inscritos a nombre de algunas empresas relacionadas entre las que figuran: [...] ., [...] . [...] ., [...] . (ahora [...] .) ...Esta Oficina con fundamento en el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 12 de su Reglamento, procede a rechazar como gasto necesario para producir ingresos gravables la suma de ... ya que los mismos son gastos de las empresas relacionadas y no de la Fundación como se indicó anteriormente, con base en el estudio efectuado y según manifestó el Sr. [...] , Representante Legal de la [...] , los cuales se proceden a rechazar de la siguiente manera:..." (Folios 5, 7 y del 10 al 13 del Traslado 2751000042061 y, 4, 5, 6 y del 8 al 11 del Traslado 2751000042086). Por tal razón, la auditoría fiscalizadora consideró en los traslados de cargos referentes al impuesto de las utilidades que al pagar la recurrente por concepto de intereses en el período fiscal de 1999 ¢217.503.752,75 y en el 2000 ¢275.274.069,89 producto de empréstitos con diferentes entidades financieras y realizarle amortizaciones por ¢21.998.151,98 y ¢99.716.440,36 respectivamente, con la finalidad de comprar las fincas N° [...] a nombre de [...] , N° [...] a nombre de [...] . y las Nos. [...], [...], [...], [...], [...] y [...] a nombre de [...], incumplió con la citada norma legal por cuanto realizó una distribución de dividendos, al quedar los pasivos a su nombre y las propiedades a nombre de las citadas empresas relacionadas, las cuales tienen en común a su representante legal. En virtud de ello, procedió a rechazar los intereses deducidos como gastos financieros por considerar que no le pertenecen, sea que son de las empresas dueñas de las fincas citadas. Por su parte la resolución recurrida señala: "...Nótese que lo que se encuentra en discusión

no es si los activos de marras son utilizados o no por la contribuyente, sino que ésta giró sumas de dinero a sociedades y personas vinculadas (no importando aquí el destino que éstas le den), o pagó intereses y principal sobre préstamos para que aquellas se constituyeran propietarias de ciertos inmuebles, lo que no es compatible con los fines de la fundación...” (Folio 25 de la resolución, 120 del expediente). Téngase presente que los terrenos que tienen registrados a nombre de las empresas relacionadas, los cedieron por espacio de 50 años a la fiscalizada, esas empresas no tenían comprobantes de ingresos, de gastos ni registros contables ([...], [...], todas sociedades anónimas, según hojas de trabajo 353ª a 353c) y poseen un mismo domicilio fiscal a excepción de la empresa [...]. De hecho, la justificación dada por la auditora sobre los gastos financieros en la hoja de trabajo N° 253, es clara al manifestar: “... ***En estudio efectuado a esos pasivos, se determinó que parte de esos recursos fueron destinados por la Fundación para la compra de terrenos inscritos a nombre de sus empresas relacionadas [...], [...], [...], [...]. (ahora [...].)...***” (Negrita y cursiva no son del original). También sostiene la fiscalización que esos préstamos se realizaron tanto en años anteriores como en el período auditado. Por su parte, la representación legal de la recurrente, en uso de sus facultades jurídicas, presenta recurso a favor de su representada, manifestando que tal conclusión no solo es totalmente absurda sino falsa e inexacta en razón de que tal y como lo demuestra con la documentación que adjunta, se observa que los inmuebles se adquirieron con anterioridad a la formulación de los pasivos indicados por la Administración, o al menos en el período 2000, lo cual deja falta de elemento probatorio la actuación que se atribuye a su representada. Agrega que dichas empresas las adquirieron con fondos propios y sin que conste en ninguna adquisición la formalización de un préstamo hipotecario para financiarse. Es criterio de este Tribunal, después del análisis a los traslados de cargos que nos ocupan (utilidades), hojas de trabajo, resoluciones dictadas por la Administración Tributaria y pruebas aportadas por la recurrente en el emplazamiento, que el presente ajuste debe revocarse por cuanto no ha quedado demostrado en autos, que las propiedades N°s [...], [...], [...], [...], [...], [...], [...] y [...] a nombre de, la primera [...], la segunda [...] y las restantes seis propiedad de [...], todas sociedades anónimas, fueran adquiridas con las operaciones crediticias a que hacen referencia los traslados de cargos. No se encontró en todo el expediente administrativo ni en las hojas de trabajo, prueba que permita hacer una conexión fehaciente y determinar con exactitud que los pasivos objetados por la auditoría fiscal fueron destinados al pago de las fincas. Por el contrario, muchas de esas deudas se constituyeron después de que los terrenos fueron adquiridos por las empresas relacionadas con la recurrente y en otros, a pesar de que las operaciones crediticias se dieron antes de las compras -con tan solo días de diferencia-, tampoco se pudo comprobar que la recurrente giró los dineros para su adquisición o que los mismos bancos se encargaron de girar las sumas de dinero a sus anteriores dueños para su cancelación. Si bien es cierto la representación legal de la inconforme (hojas de trabajo

267 a 288) remitió nota a la auditoría admitiendo que los créditos bancarios cuestionados por la fiscalización fueron adquiridos para la compra de terrenos, e incluso aporta una serie de documentos al respecto con detalles de estas operaciones y los intereses cancelados por ese concepto, indicando expresamente que las fincas fueron utilizadas como garantía de los mismos, y así lo corroboran las entidades bancarias, no existe una verificación fehaciente del destino de los recursos por lo que resulta imposible determinar, con los elementos de juicio que obran en el expediente, que dichos préstamos hayan sido utilizados para cancelar total o parcialmente, la compra de estas propiedades o los pasivos resultantes de las mismas. Al respecto veamos: **1) Fincas [...] y [...]** : Fueron compradas por [...] ., el **20 de noviembre de 1998** a la [...] . La auditoría sostiene que la recurrente las adquirió con la Operación Crediticia N° 277 por \$557.600,00 del Banco [...] . Resulta que a hoja de trabajo 282 aparece que esta operación tuvo el desembolso en fecha 23 de noviembre de 1998, es decir, a tan solo tres días después de adquiridas. Incluso el Banco [...] señala que por esa operación se dieron en garantía esas mismas fincas (HT283). No obstante, la auditoría no ha demostrado en autos, que la recurrente dio dinero a la empresa [...] para que las adquiriera, en razón de que la citada Cooperativa acepta en la escritura pública que recibe el dinero en efectivo y a su entera satisfacción de parte de [...] , pero no se demuestra en el expediente el origen de esos recursos (a pesar de que esa sociedad no realiza actividad alguna), ni que una vez recibido el dinero del préstamo por los \$557.600,00, la recurrente le giró el dinero o la institución bancaria se lo giró a [...] para que ésta realizara la compra. **2) Finca [...]** . Ésta propiedad se originó por la reunión de varias fincas el **14 de diciembre de 1998** tal y como se observa en los hechos probados. La auditoría sostiene que con la Operación N° 401362 por ¢1.200.000.000,00 del Banco [...] se adquirió el inmueble. Al respecto se tiene que varias de las fincas reunidas para formarla, fueron adquiridas por su propietaria [...] en los meses de setiembre, octubre y diciembre de 1998, mientras que la operación crediticia fue aprobada en el artículo II de la Reunión N° 07-99CC de la Comisión de Crédito del Banco [...] , según nota firmada por el Subgerente General, señor [...] (ver folios 288 a 289 del tomo 2) de fecha 10 de marzo de 1999 y se formalizó el día 16 siguiente según nota del 6 de setiembre del 2001 (hoja de trabajo no. 278). Inclusive, si se observa la hoja de trabajo 269, fácilmente se concluye que los intereses para 1999 se comienzan a cobrar a partir de abril de 1999, sea un mes después de aprobada. En síntesis, desde setiembre y octubre e inclusive diciembre de 1998, [...] era dueña de las citadas propiedades que reunió, mientras que el préstamo se otorgó en marzo de 1999, no existiendo así una relación cronológica que permita establecer lo afirmado por la fiscalización, a pesar de que tales fincas fueron la garantía hipotecaria que respaldó el otorgamiento del pasivo. Sobre esa operación el citado oficio del 10 de marzo de 1999 señala: "...GARANTIA: Dos cédula hipotecarias de primer grado en serie 1 y 2 por ¢495.3 millones, sobre fincas propiedad de [...] . a reunir Matrículas N°s [...], [...], [...], [...], [...], [...], [...], [...], [...] y [...], todas del Partido de San José. Una

cédula hipotecaria de segundo grado a emitir por ¢705.0 millones respalda con dicha reunión...”. **3) Finca N° [...] :** Esta propiedad fue adquirida por [...] el **19 de agosto de 1999** según certificación del notario público [...] que corre a folio 250 del tomo 2. La auditoría la vincula con la operación crediticia N° 451 del Banco [...] que se originó el 18 de mayo de 1999 y los intereses se comenzaron a cancelar el mes siguiente. En ningún momento la oficina auditora demuestra que la recurrente fue la que pagó la compra realizada por la sociedad [...], ya sea con cheque de sus cuentas bancarias o que el mismo banco directamente giró de la citada operación los fondos para su compra, a pesar de que es la misma contribuyente la que suministra la hoja de trabajo donde relaciona esta operación con la propiedad (HT 270). **4) Finca [...] (la auditoría la señala como [...] en los traslados).** Fue comprada por [...] a [...] quien representaba a [...] el **12 de noviembre de 1998**. La auditoría la vincula con la operación 200031572 del 18 de junio de 1999 por ¢14.600.000,00 con [...]. Obsérvese que fue comprada por [...] casi 7 meses antes de la operación bancaria. No obstante, en nota de dicho banco del 30 de mayo de 2001 (HT280) se observa que existe garantía hipotecaria respaldada con esta misma propiedad y que la amortización del crédito se inicia a partir del 21 de julio del 2000 (HT268). A igual que las anteriores, no existe documento que demuestre que el crédito contraído por la recurrente se destinó al pago del inmueble. **5) Finca [...].** A igual que las anteriores propiedades no existe documento alguno de pago que permita demostrar que el pasivo que cuestiona la auditoría fiscal se destinó al pago del inmueble. Solo consta que [...] lo adquirió el **24 de mayo de 1999**, y que fue dado en garantía al Banco [...] por la operación crediticia del 18 de mayo de 1999 por ¢43.000.000,00 como cédula hipotecaria. Si bien es cierto, con la documentación aportada no se demuestra quien era el propietario al momento de que [...] la adquiere el 24 de mayo de 1999, también lo es que la auditoría no ha demostrado con documentación fehaciente (cheques, escrituras públicas) que la recurrente destinó los recursos de su pasivo al pago de la propiedad 6 días antes de comprarla [...] ni tampoco demuestra que el Banco [...] giró el dinero para su compra, del préstamo por ¢43.000.000,00. **6) Finca [...].** La auditoría concluyó que con las operaciones crediticias 101186 y 104274 por ¢250.000.000,00 y ¢609.792.406,70 respectivamente del Banco [...] se adquirió este inmueble. No obstante, fue comprado por [...] a [...] , **el 24 de febrero de 1998** en la suma de ¢3.000.000,00 libre de anotaciones y gravámenes hipotecarios, al reunir las propiedades [...] y [...] ese mismo día, según folios 260 a 263 del Tomo 2. Observa éste Tribunal un error en la certificación que corre al folio 260 del notario público [...] en el sentido de que certificó como compradora a [...], pero la escritura de venta es clara de que fue [...]. En cuanto a la operación crediticia 104274 se tiene que está se formalizó el 30 de setiembre de 1999 según se aprecia en hoja de trabajo no. 288, dándose en garantía ésta finca por ¢140.000.000,00 y por este mismo monto, se dio en garantía en la operación 200100759 del 17 de abril de 1998. Con relación a la operación 101186 por ¢250.000.000,00 de la cual se rechazaron intereses en el

período fiscal de 1999 por €69.215.276,19 la auditoría no aporta ninguna relación que haga suponer que con este crédito se canceló el inmueble, salvo la prueba aportada por la propia interesada (hojas de trabajo 267 a 288) mediante nota donde admite que los créditos bancarios cuestionados por la fiscalización fueron destinados al pago de terrenos, e incluso aporta una serie de documentos al respecto con detalles de estas operaciones y los intereses cancelados por ese concepto, indicando expresamente que las fincas fueron utilizadas como garantía de los mismos, y así lo corroboran las entidades bancarias. **7) Finca [...]** . La auditoría concluyó que fue comprada con las operaciones crediticias 99726, 100759, 100673 y 100809, todas con el Banco [...] . Tal y como se aprecia a certificación notarial que corre a folio 265 del tomo dos, según la cual, nació a la vía jurídica el **20 de setiembre de 1996** por la reunión de las fincas [...] y [...] por su propietaria [...] , y se dio en garantía al Banco [...] , según escritura que corre a folios 266 a 269 y 294 al 303 (tomo dos) para responder por obligaciones de la recurrente por un valor de €250.000.000,00. Sin embargo, los préstamos que le vinculó la auditoría, según hoja de trabajo no. 288, sea el 100673 por €53.100.000,00 se formalizó el 27 de marzo de 1998, y el 100759 por €140.000.000,00 se formalizó el 17 de abril de 1998. Tal y como se aprecia éstos préstamos se dieron años después de su adquisición, sin que la auditoría logre demostrar que los pasivos cuestionados hayan sido destinados al pago de los inmuebles. Con relación a las operaciones 99726 y 100809 por €56.800.000,00 y €100.000.000,00 respectivamente, no se tiene información alguna de cuándo fue su formalización, sin embargo la auditoría no logra tampoco demostrar que con ellos se cancelaron los pagos de las propiedades. Presume este Tribunal que al no aparecer en la nota del 30 de mayo del 2001 del Banco [...] , estas operaciones bancarias no se dieron en los periodos de 1998 y 1999, es decir que la 99726 pudo darse antes de esos años, según se desprende de la hoja de trabajo 272 en donde los intereses vienen desde octubre de 1998. En el caso de la operación 100809, de conformidad con la hoja de trabajo 273, los intereses se cancelan a partir de marzo de 1999. De lo anterior se concluye que varias propiedades fueron compradas por las empresas relacionadas con la inconforme a terceras personas antes de formalizarse las operaciones crediticias, en otras fue la reunión de fincas, y en otras a pesar de existir fechas muy cercanas entre el crédito y la adquisición de los inmuebles, en ninguna se pudo demostrar fehacientemente que los fondos (pasivos) fueron invertidos en su adquisición o al menos una parte en el pago de las propiedades, como pretende la auditoría fiscal. En el escrito de emplazamiento, ese es el argumento central de la inconforme cuando señala que ***“... Lo anterior es totalmente falso e inexacto, conforme lo demuestro con la documentación probatoria que se adjunta y que adelante enumeraré, puesto que tales inmuebles fueron adquiridos con anterioridad a la constitución de los pasivos que indica la Administración Tributaria (pasivos constituidos durante los años fiscalizados 1999 y 2000).*** (Negrita y cursiva no son del original). De acuerdo con la revisión de las hojas de trabajo 253 a 288, la conclusión a que llegó la oficina fiscalizadora de que los

préstamos de la recurrente fueron para comprar terrenos que están a nombre de otras personas, **en criterio de éste Tribunal se basó esencialmente en la hoja de trabajo N° 267** en la cual la apelante remite nota a la Licenciada [...], auditora del caso en el cual textualmente indica que ***“... le envió el detalle de los intereses para el período 1999 y 2000 de los créditos bancarios adquiridos para la compra de terrenos...”*** (Negrita no es del original). No puede pasar este Tribunal por alto la contundencia de dicha nota en donde se realiza todo un detalle de las entidades financieras prestatarias, así como de los intereses que se le cancelaron en los períodos fiscales en discordia, así como que en esa misma nota se refería a que los préstamos eran para la compra de terrenos y en desglose de operación se anota un número de finca (hojas de trabajo de 267 a 277). Tampoco podría pasarse por alto la documentación presentada que la respalda, así como la presentada en el emplazamiento por parte de la recurrente con la intención de probar sus manifestaciones. Resulta, que si bien es cierto la documentación que respalda la citada nota se refiere a cada uno de los Bancos prestamistas, y todas se refieren a una determina finca o varias, la auditoría con base en la afirmación hecha en la nota de referencia y al ver que las fincas a que hacen alusión dichos informes estaban a nombre de las empresas arriba señaladas, estimó que los préstamos a que hacen referencia fueron para la compra de las fincas, hecho que no verificó, como por ejemplo estudiando el destino de los recursos obtenidos mediante los préstamos cuestionados, sino que asumió como cierta la afirmación del representante legal de la auditada, respaldada en el detalle de las operaciones bancarias aportado junto con esa nota y oficios de los mismos bancos que vinculan los préstamos y las propiedades. De hecho, no consta en autos que la auditoría fiscal haya analizado la información bancaria en donde por varias operaciones financieras se ponen a responder en calidad de garantías hipotecarias fincas que inclusive están a nombre de otras empresas, ni mucho menos sacó un historial de las propiedades en el Registro Público. Resulta que para la fiscalización, la recurrente realiza un préstamo para pagar la compra de propiedades que desde antes eran de las empresas relacionadas. Es decir, en ningún momento la auditoría logra demostrar que de las arcas de la recurrente salió dinero para que las empresas relacionadas adquirieran las fincas. Debíó comprobar estos hechos como lo hace con la adquisición de la finca [...] cuando señaló en el traslado de cargos del impuesto sobre la renta del período fiscal de 1999: ***“... Además de lo anterior, a manera de ejemplo, en el período fiscal en estudio, específicamente en el mes de Enero de 1999, la Fundación efectúa una liquidación de su cuenta de “Inversiones Temporales”, por la suma de €30.000.000.00, cuyo dinero es utilizado para efectuar la compra de la finca N° [...] a la Sr. [...], inscrita en el Registro Público Nacional el 10 de mayo de 1999 a nombre de [...] ., (ver folios N°38 a N°45). Cabe resaltar, que contablemente este terreno se registra en la cuenta de “Terrenos”, de la Fundación. (Ver folios N°33 a N°37)”***. (Folio 6 tanto del traslado como del expediente). En igual forma señaló, en el traslado referente a retenciones del período 1999: ***“En el mes de Enero de 1999, la [...] ,***

*efectuó una liquidación parcial de la cuenta Inversiones Temporales, cuyo dinero fue destinado a la compra de la finca N° 1-141672.000, por la suma de €30.000.000.00, los cuales fueron girados mediante dos cheques de gerencia por los montos de €6.800.000.00 y €23.200.000.00, a nombre de [...]. (Ver folios N° 22 a N°27). Según consulta efectuada en el Registro Público Nacional se determinó que la finca N° 1-141672.000 fue inscrita a nombre de [...] S.A. el 10 de marzo de 1999 y pertenecía a [...] y a [...], [...] y [...], todos de apellido [...]. (Ver folio N°38 a N°45). Cabe resaltar, que contablemente este terreno se registra en la cuenta de “Terrenos”, de la Fundación. (Ver folios N-33 a N-37)...” (Folio 6 del traslado, 40 del expediente). Ahora bien, el informe rendido por el Área Contable Financiera de éste Tribunal es claro cuando señala: “...Con respecto a las consultas planteadas por el Área Legal-Tributaria de este Tribunal, y luego del análisis de los documentos aportados al expediente, se desprende que **los préstamos no fueron utilizados para la compra de terrenos, ya que precisamente los terrenos están inscritos a nombre de diferentes empresas, que tienen como vínculo con la fundación que el señor [...] es el representante legal de la intervenida y de las empresas [...] S.A. (posteriormente fusionada con [...]), [...] S.A. (posteriormente fusionada con [...]), [...] S.A. (posteriormente fusionada con [...]), [...] S.A. (posteriormente fusionada con [...]) y [...] S.A., (posteriormente fusionada con [...]) (Folio 03 del expediente administrativo), pero lo que sí consta en el expediente es que los terrenos a nombre de éstas fueron cedidos mediante diferentes convenios de cesión de derechos de uso y disfrute de bienes inmuebles por un plazo de cincuenta años, única y exclusivamente para fines del desarrollo de la actividad propia de la educación universitaria, por tanto en los registros de la fundación y según hojas de trabajo aportadas al expediente y documentos del expediente administrativo los terrenos se encuentran inscritos en el Registro de la Propiedad a nombre de las empresas cesionarias de los derechos, por lo tanto no se encuentran contabilizados en los libros de la fundación por cuanto ésta no es la propietaria, sino que disfruta de un derecho de cesión otorgado por el propietario del inmueble.** Así las cosas, en el caso de autos y de acuerdo al informe solicitado, debe tenerse presente que de conformidad con las disposiciones legales aplicadas a los ajustes efectuados, al desconocer gastos por pago de intereses por préstamos, la oficina de auditoría procedió conforme las disposiciones del artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, motivo por el cual deberá determinar el Área Legal-Tributaria si deben mantenerse o revocarse los ajustes, por cuanto este aspecto es netamente de carácter jurídico. No obstante, ante al alegato de la contribuyente de que los convenios suscritos para la cesión de derechos de uso y disfrute de bienes inmuebles no desvían el espíritu de la institución, por cuanto los terrenos y las construcciones edificadas sobre ellos, han sido utilizados para continuar con el servicio de educación universitaria y en consecuencia se mantiene la no sujeción al impuesto sobre la renta, conforme el inciso ch) del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y al cumplirse el plazo de 50 años las sociedades cedentes recibirán las*

instalaciones construidas por la Fundación totalmente depreciadas, o sea con un valor en libros de cero, ya que la vida útil de este tipo de instalaciones de conformidad con el Anexo N° 2 al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (edificios de cemento y metal) es de 50 años, al no tener las sociedades ningún tipo de actividad y por la relación existente, sobre dichos activos la Fundación, tenía el derecho exclusivo de uso de los éstos durante toda su vida útil. En relación con este alegato de la intervenida es menester indicar que de acuerdo con el estudio de los documentos presentados y analizados en el presente informe, precisamente alegó la intervenida que esos activos habían sido adquiridos previamente por las sociedades relacionadas, por lo que con los préstamos a su nombre no se pagaron los terrenos, por otro lado no se constató contablemente que esos activos estuviesen en aquel momento a nombre de la intervenida, por lo que el alegato expuesto es contradictorio con los hechos demostrados, de allí que la realidad económica alegada por la a quo, debe ser analizada más allá de los hechos contables descritos en el presente informe, sin embargo ha de tenerse presente que una vez concluido el plazo de cesión de los contratos aún cuando el valor contable sea cero según lo indica la recurrente, en caso de que los activos sean enajenados a un valor diferente al valor en libros, la diferencia se incluirá como un ingreso grabable o una pérdida deducible según sea el caso, en el período en que se realice la operación, de conformidad con lo dispuesto en el inciso f) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, adicionalmente deberán analizarse las fusiones efectuadas en períodos fiscales posteriores a los auditados, de las empresas dueñas de los terrenos con la [...], ya que por un lado los edificios fueron construidos por dicha fundación en terrenos inscritos en el Registro Público a nombre de otras empresas, que al ser fusionadas éstas con la contribuyente se reúne la propiedad de los terrenos con la propiedad de las edificaciones...” (Negrita y subrayado no son del original). De lo anterior se concluye que lleva razón la recurrente al afirmar que varios de los terrenos analizados ya estaban a nombre de las diferentes empresas vinculadas con la intervenida, antes de la constitución de los pasivos cuestionados. Con relación a la recomendación del Área Contable Financiera en el sentido de que los hechos deben ser analizados más allá de las evidencias contables descritas en el presente informe, este análisis se da en vista de que la fusión de las empresas dueñas de los terrenos con la [...] S.A. (antes [...]) ocurrió hasta el 20 de marzo del 2001, es decir, en otro período fiscal, para lo cual, la Administración Tributaria en una posible actuación fiscalizadora deberá determinar si se presentan hechos gravables, quedándole vedado a este Tribunal emitir un criterio de hechos que ocurren en un período posterior a los discutidos. Además de lo anterior, debe recordarse que la [...] y la [...] S.A. son dos entes completamente separados. De hecho, en el traslado de cargos, la fiscalización señala que “Desde la fecha de la fusión la [...] S.A., asume la actividad económica de la [...], sea el desarrollo y administración de la Universidad, quedando la [...] únicamente con la función de brindar algunos servicios al costo de odontología y derecho, realizados por estudiantes avanzados en esas especialidades”

(página 4 del traslado no. 2751000042061, folio 4 del expediente). No obstante, con relación a las propiedades que se relacionaron con los préstamos de la [...] , al fusionarse las sociedades dueñas con la sociedad [...] en el 2001 (20 de marzo) fueron traspasadas, y así puede observarse en las hojas de trabajo 303 a 305 denominadas “ [...] [...] S.A. PERIODO: 2001” con una hoja de trabajo que las antecede sin número denominada “ [...] S.A.”, en donde aparecen todas las fincas relacionadas con los préstamos en los traslados a excepción de la número 472593 de [...] S.A., como parte de la [...] S.A. [...] , de acuerdo con lo expuesto, se estima que la resolución recurrida carece de la debida motivación, para sustentar el ajuste en el sentido de que los pagos realizados por la empresa recurrente por concepto de gastos financieros corresponden a préstamos, por cuanto no se ha demostrado que los mismos fueron utilizados para adquirir propiedades e inscribirlas a nombre de las empresas relacionadas, como quedó debidamente demostrado y en consecuencia procede revocar el ajuste denominado “Gastos financieros que no proceden” para los períodos fiscales de 1999 y 2000.

X.- SOBRE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE REALIDAD ECONÓMICA. En cuanto a la aplicación del Principio de Realidad Económica, base legal que utilizó la auditoría fiscal para rechazar los gastos financieros por considerar que eran gastos de las empresas relacionadas y no de la recurrente, a pesar de que todas esas empresas tengan el mismo representante legal y en su gran mayoría el mismo domicilio fiscal, así como que en los períodos fiscales auditados las empresas vinculadas a la intervenida no tuvieron actividad, según manifestación de su representante legal, lo que prevalece en este caso es el hecho de que la auditoría fiscal no logra demostrar en forma indubitable que la recurrente haya utilizado una forma jurídica inapropiada, con la intención de reducir sus ingresos al deducirse gastos financieros por el pago de intereses sobre préstamos destinados a la compra de inmuebles que se encuentran inscritos en el Registro a nombre de terceros, a pesar de que se trata de empresas vinculadas a la misma intervenida y que carecen de actividades económicas. En consecuencia, las razones dadas por la auditoría fiscal para desconocer el gasto financiero carecen de sustento probatorio, dado que esa fue la porción que rechazó la auditoría del total deducido en los períodos fiscales de 1999 y 2000 por ₡1.318.679.063,00 y ₡1.441.294.366,00 respectivamente. Por su parte, la recurrente demostró que los préstamos con las entidades financieras son reales y que incluso, algunas de esas propiedades habían sido adquiridas por las empresas vinculadas antes de formalizar los pasivos, y en otras, si bien es cierto se adquirieron en días posteriores a la constitución de los préstamos, en éstos, la auditoría fiscal no demostró contundentemente que las propiedades fueron adquiridas con ellos. Así las cosas, considera este Tribunal que en lo que se refiere a los intereses pagados a las entidades financieras, no se ha demostrado en forma fehaciente e indubitable, que la intervenida haya adoptado formas jurídicas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los

hechos gravados, ni que se haya pactado un convenio entre partes que incida negativamente en los intereses del fisco, siendo lo único demostrado en los autos, el presuntamente haber pactado el alquiler de esos terrenos sin costo, aspecto que si procedió a gravar la auditoría a través del ajuste denominado **“Gasto por Alquileres de Terrenos”**, reconociendo un gasto a la contribuyente y el respectivo ingreso a las empresas (ver hoja 18 del traslado de cargos 2751000042061, folio 18 del expediente), no encontrándose demostrada la maniobra en los gastos financieros cancelados a las entidades bancarias. En criterio de este órgano colegiado, los hechos acaecidos en las presentes diligencias no constituyen indicios claros, precisos, graves y concordantes para presumir que se está en presencia de formas jurídicas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, que permitan la aplicación de la norma contenida en el artículo 8 del Código Tributario. Reiteradamente éste Tribunal ha resuelto que en estos casos, la oficina a quo debe probar en forma fehaciente e indubitable, que se está en presencia de formas jurídicas inapropiadas a la realidad de los hechos considerados en el caso concreto, tendentes a disminuir el adeudo tributario, que son los presupuestos que justifican la aplicación del principio de la realidad económica, de manera que, en estos casos, la Administración Tributaria, debe demostrar con indicios claros, graves, precisos y concordantes, que el sujeto pasivo ha manipulado en forma indebida el hecho generador creador de la obligación tributaria. El exégeta tributario debe aplicar dicho criterio para los casos de excepción, cuando hay manifiesto abuso de las formas jurídicas utilizadas por el contribuyente. Por todo lo anterior, estima el Tribunal, que de acuerdo con las consideraciones mencionadas, a la luz del artículo 8 del Código Tributario Costarricense, con base en la realidad económica de la recurrente y los elementos probatorios que constan en el expediente, no se ha logrado demostrar que las operaciones bancarias se utilizaron para comprar los terrenos que objeta la auditoría y registrarlos a nombre de empresas relacionadas. Por ello, considera esta Sala que en el sub-júdice no existen, como se indicó anteriormente, indicios claros, precisos, graves y concordantes, que permitan afirmar que se está en presencia de formas jurídicas inapropiadas dirigidas a disminuir el quantum debeat de la obligación tributaria. Este principio, debe ser aplicado en forma estricta, rigurosa y científica, de conformidad con las limitaciones que el mismo conlleva en su propia naturaleza, por cuanto procede en algunos casos y de conformidad con algunas circunstancias, su aplicación a favor de los intereses de los contribuyentes, cuando como en el caso que nos ocupa, no se ha demostrado que los mecanismos legales y contables utilizados por la interesada, han sido puestos en práctica en detrimento de los intereses fiscales. En algunos textos de doctrina relacionados con el tema de análisis, se utilizan los conceptos de razonabilidad y discrecionalidad, los que deben ser considerados a los efectos de una correcta aplicación del principio de interpretación, debiendo en tales casos delimitarse el citado principio de realidad económica con el objeto de que las normas tributarias no necesariamente sean entendidas con los alcances más restringidos que su texto

admita, sino en forma tal, que el propósito de la ley se cumpla conforme a los principios señalados, de una razonable y discreta interpretación. Es claro, que la interpretación económica solo se admitirá, en cada caso concreto, para corregir situaciones inconcebibles, creadas artificiosamente por el contribuyente. En decir, mediante ella no puede llegarse al resultado de alterar o modificar, por consideraciones subjetivas que el intérprete o el Juzgador desarrollen en lo que respecta a la justicia fiscal. La interpretación económica solo está permitida en cada caso, cuando exista una anomalía de la forma jurídica para realizar la intención práctica tenida en mira y así lograr la evasión del tributo. Lo anterior no quiere decir en modo alguno que siempre la Administración Tributaria deba pasar por las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes sino por el contrario, como se dijo anteriormente, el intérprete tributario, puede apartarse y prescindir del formalismo conceptual, de las apariencias jurídicas establecidas por las partes y aplicar la legislación fiscal a la realidad de los hechos económicos. De acuerdo con lo anterior la resolución recurrida no ha hecho una correcta interpretación y aplicación del contenido y alcance de la mencionada disposición legal al caso de examen, como para prescindir de las formas jurídicas utilizadas por el contribuyente, por lo que en ese sentido procede acoger el recurso interpuesto.

XI.- SOBRE LA AUDIENCIA CONCEDIDA A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Este Tribunal concedió audiencia a la Administración Tributaria para que se refiriera a las pruebas aportadas por la intervenida durante el emplazamiento toda vez que la a quo no había tenido la oportunidad de referirse a las mismas. Sin embargo, al contestar la audiencia otorgada por este Despacho, la Administración no entró en un análisis profundo de cada documento sino que simplemente se limitó a indicar que ***“...aunque los mismos se ajustan a una correcta presentación, no son suficientes para desvirtuar los cargos formulados objeto de pugna, de lo cual, la resolución recurrida es muy clara y precisa en indicar las razones para tener por aceptados los ajustes efectuados...”*** (negrita no es del original) y sostener así que la fiscalizada violentó el inciso c) del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta al contraer pasivos que destinó al pago de propiedades que fueron adquiridas por empresas relacionadas así como a la construcción de edificios en terrenos que no eran de su propiedad. En cuanto a este último aspecto, aparece un elemento más de rechazo, sea que los activos se construyeron en terrenos que no le pertenecían. Si bien es cierto, la fiscalización señaló que en esos terrenos se construyeron edificios como los de Ciencias Médicas, parqueos y sedes universitarias, lo cierto es que ello es una inversión en su actividad, por lo tanto estaría destinando sus recursos y patrimonio a los fines públicos para los que se creó, independientemente de que por esa relación con las empresas propietarias, éstas cedieron los lotes para el disfrute de la recurrente. No obstante debe observarse que la partida por gastos financieros rechazados son por la parte que la auditoría consideró que fue utilizada de los préstamos para la compra de

terrenos que aparecen a nombre de otras empresas, de ahí que estimó que esos gastos no le correspondían a la recurrente sino a las otras empresas. De acuerdo con el contenido de la audiencia, la misma no demuestra que efectivamente los préstamos fueran utilizados para comprar propiedades de terceros.

XII.- SOBRE EL PRÉSTAMO CON BANCO [...] Y [...] . La recurrente señala que dichas entidades bancarias le dieron préstamos por \$5.5 y \$2.750 millones, dinero que se utilizaron para cancelar todos los pasivos de la Fundación así como un fideicomiso por \$14 millones netos. Al respecto este Tribunal comparte la misma tesis de la Administración Tributaria cuando en la audiencia señala: *“La recurrente ahonda sobre la forma en (sic) fue adquiriendo pasivos hasta contar finalmente con un fideicomiso para emitir títulos y obtener del público la suma de US\$14,000,000.00, a fin de cancelar los anteriores pasivos; sin embargo, todas estas operaciones se realizaron mucho tiempo después en que ocurrieron los hechos que motivaron los ajustes objeto de pugna y no guardan ninguna relación con los mismos,...Así las cosas, el hecho de que los inmuebles bajo dominio de las sociedades relacionadas, involucradas con los pasivos así como los gastos financieros y amortizaciones rechazadas, se encuentren en garantía dentro del fideicomiso a cargo de las empresas [...] Ltda., y [...] S.A., (actualmente [...] S.A.), en nada desvirtúa tal distribución oculta de dividendos, razón por la que la determinación efectuada por ese concepto, se mantendrá sin variación...”* (Folios 13 y 14, 470 y 471 del expediente). Es decir, esta Sala comparte de lo anteriormente transcrito lo manifestado en el sentido de que tanto los pasivos como el fideicomiso se realizaron en períodos fiscales que no fueron los discutidos, por tal razón, al no ser objeto de litigio, se vuelve innecesario referirse a los mismos. De conformidad con todas las consideraciones antes expuestas, estima esta Sala que procede en el caso de autos revocar el presente ajuste, por cuanto, en criterio de este órgano colegiado, no se ha logrado demostrar que con la conducta adoptada por la intervenida, se estén violentando las normas jurídicas en perjuicio de los intereses fiscales ni desfigurándose en consecuencia la realidad económica, por lo que se revocan los ajustes por gastos financieros rechazados por ¢217.503.752,75 y ¢275.274.069,89 para los períodos fiscales de 1999 y 2000 respectivamente.

XIII.- TRASLADOS DE CARGOS Y OBSERVACIONES NOS. 2751000042077 Y 2751000042095 IMPUESTO SOBRE LA RENTA – RETENCIONES ASIMILABLES A DIVIDENDOS PERÍODOS FISCALES 1999 Y 2000: La Oficina de Auditoría de la Administración Tributaria de San José para el período fiscal de 1999 y 2000 consideró que la recurrente distribuyó dividendos por las sumas de ¢277.201.904,73 y ¢374.990.510,25 según su orden, a las que les aplicó el gravamen del 5% establecido en el inciso b) del artículo 19 tanto de la Ley del Impuesto sobre la Renta como de su reglamento, estableciendo de oficio la obligación en ¢13.860.095,25 y ¢18.749.525,51 respectivamente. Dichas bases determinativas fueron fijadas de la siguiente manera: Para 1999, ¢217.503.752,75 por intereses sobre los préstamos y ¢21.998.151,98 por

sus amortizaciones, ¢30.000.000,00 por la compra de la finca N° [...] que puso a nombre de [...] S.A. y ¢7.700.000,00 que se le giró a su representante legal Sr [...], que suma en total los ¢277.201.904,73. En el 2000, los ¢374.990.510,25 se desglosan así: ¢275.274.069,89 por pagos de intereses y ¢99.716.440,36 por amortizaciones a los préstamos. El fundamento legal para sustentar dichos ajustes fueron los artículos 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 18 y 19 inciso b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 18 y 19 inciso b) del Reglamento a la citada ley. El artículo 18 de la citada Ley señala en su inciso a): *“... Los contribuyentes mencionados en el artículo 2° de esta ley, que paguen o acrediten a sus socios, dividendos de cualquier tipo, participaciones sociales y otra clase de beneficios asimilables a dividendos, estarán obligados a retener el quince por ciento (15%) de tales sumas. Cuando se trate de dividendos distribuidos por sociedades anónimas, cuyas acciones se encuentren inscritas en una bolsa de comercio reconocida oficialmente y que además estas acciones hayan sido adquiridas por medio de dichas instituciones la retención serán del cinco por ciento (5%), de acuerdo con las normas que se incluyan en el reglamento de la presente ley...”*. Por su parte el inciso b) del artículo 19 señala: *“En el caso de las cooperativas, asociaciones solidaritas u otras similares, el ciento por ciento (100%) de los excedentes o utilidades pagadas a sus beneficiarios, constituyen ingresos gravables para los perceptores. En estos casos, la cooperativa, asociación solidarista u otra similares deberá retener y enterar al Fisco por cuenta de sus asociados y a título de impuesto único y definitivo, un monto equivalente al cinco por ciento (5%) de los excedentes o utilidades distribuidas...”*. Por su parte los artículos 18 e inciso b) del 19, ambos del reglamento a la citada ley van en el mismo sentido. Este Tribunal estima que debe confirmar parcialmente la presente determinación en los siguientes términos: Revocar la determinación de oficio asimilable a dividendos por las sumas canceladas por amortizaciones e intereses en los períodos fiscales de 1999 y 2000, sea ¢239.501.904,73 y ¢374.990.510,25 por cuanto no se demostró que efectivamente la recurrente haya incurrido en préstamos para adquirir las propiedades que mencionó la auditoría, según se ha venido explicando supra. Confirmar en el período fiscal de 1999 como dividendos los ¢30.000.000,00 por la compra de la finca N° [...] que puso a nombre de [...] S.A., así como los ¢7.700.000,00 que se le giró a su representante legal [...]. Para este Tribunal está plenamente acreditado en autos que la recurrente giró parte de su patrimonio en beneficio tanto de la empresa [...] S.A., como de su representante legal, señor [...], ajustes que no ha logrado desvirtuar la recurrente ni su responsable solidaria por cuanto las pruebas y argumentos que presentó en dicho sentido no tienen la fuerza suficiente para revocar lo ajustado por la a quo. La auditoría con propiedad demostró que efectivamente la inconforme giró sumas directamente que beneficiaron a dichas personas. Tanto la recurrente como su responsable solidaria al objetar los ajustes por el presente concepto se refieren únicamente al pago de préstamos e intereses así como a la suma girada a su representante legal, no rebatiendo la adquisición de la citada finca que se puso a

nombre de la empresa [...] . Con relación a la suma cancelada por €7.700.000,00 al señor [...] , la responsable solidaria manifiesta que los mismos proceden de la suma que la [...] S.A. le canceló a dicho señor por concepto de dividendos entre el 24 de octubre de 1998 al 1 de noviembre de 1999 por un total de \$754.790,00 que fueron transferidos a la recurrente a través del Banco [...] . Al respecto, este Tribunal estima que la prueba pericial aportada a los autos es insuficiente e incapaz per se para demostrar la improcedencia sobre el monto recibido de \$754.790,00 por el señor [...] , al no demostrar que los mismos fueron efectivamente ingresados y contabilizados en el patrimonio de la recurrente. Sobre el valor probatorio de este tipo de certificaciones, en resolución de reciente data este Tribunal ha señalado: “...Y, finalmente, en cuanto a las certificaciones de Contador Público Autorizado, se ha resuelto así: “...En este sentido, debe tener presente la apelante que, a pesar de que adjunta como prueba, una certificación de contador público referente a los gastos preoperativos cuestionados, existe reiterada jurisprudencia referente al valor probatorio de tales certificaciones, indicando que por sí solas no constituyen plena prueba y por el contrario, su contenido debe ser analizado y valorado de acuerdo con las reglas unívocas de la ciencia o de la técnica, o a principios elementales de justicia, lógica o conveniencia, y de conformidad con la sana crítica racional. Así bien, y no obstante que en principio las certificaciones de contador público tienen el valor de un documento público, la fe pública que se otorga a estos documento no se extiende a la verdad intrínseca de los estados financieros o contables certificados por ello, sino a la existencia de esos registros y a los actos o hechos realizados o ejecutados por esos funcionarios. (Ver en este sentido la resolución administrativa TFA-294-96 del 28 de octubre de 1996, del Tribunal Fiscal Administrativo y la Sentencia Judicial N°60 del 7 de octubre de 1993 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia). De igual forma, el artículo 49 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las certificaciones expedidas por contadores públicos no hacen plena prueba contra el Fisco, con lo que se faculta discrecionalmente a la Administración para verificar su contenido, en aquellos casos en que lo considere necesario (ver Resolución N°62 del 18 de junio de 1991 del Tribunal Fiscal Administrativo), con lo que se concluye que se trata de una facultad discrecional concedida por el ordenamiento a los juzgadores y no una obligación reglada. Entiende este Tribunal de todo lo anterior, que la certificación de que se conoce, hace plena prueba en cuanto a la existencia de libros o registros de los cuales certifica el Contador, sin que necesariamente tenga que admitirse como verdad absoluta, el contenido intrínseco de esa certificación, puesto que ello puede ser cuestionado por las Autoridades Tributarias...” (TFA-160-2005. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José, a las diez horas treinta minutos del diecinueve de abril del dos mil cinco). Y en reciente data, sobre el tema de las pruebas periciales, se ha señalado: “...VIII.- **Sobre la prueba pericial.** Mención especial merece la prueba pericial aportada, pues aunque no ha indicado la parte interesada cuál o cuáles hechos de la demanda se acreditan con ella, cosa que era su obligación procesal,

es lo cierto que la actora confunde la naturaleza jurídica del peritaje, confusión que decanta en su favor y que resulta inadmisibles. En primer lugar, desde época romana, con gran lucidez se reconoció que los peritos no pueden sustituir al juez (**dictum expertorum nunquam transit in rem iudicatam**: El dicho de los peritos nunca pasa a autoridad de cosa juzgada.), pues apenas se trata de especialistas que intervienen en el proceso para aportar un conocimiento particular al juez, quien puede decidir (de manera "**no arbitraria**", es decir, según las reglas de la sana crítica) el valor que le otorga, en especial el carácter jurídico de su contenido, cometido que no le corresponde al perito. En segundo lugar, que la forma mediante la que se emita un peritaje coincida con la manifestación usual del trabajo de un profesional liberal que pertenece a una corporación creada por ley, que establece el carácter de tales documentos como públicos (8/1038), no necesariamente implica que dicho documento constituya **plena prueba** acorde con lo dispuesto por las reglas 369,370/7130 aplicable por obra del 103/3667. La razón de ello es que el peritaje es un elemento probatorio "**sustancial**" que se aprecia con independencia de su "**forma**". Si dicha forma coincide con una equiparada a la del "**documento público**" y en principio se configura como "**plena prueba**", ante la aporía ha de primar el sentido sustancial de la prueba, es decir, su naturaleza pericial, frente a su forma legal. El tercer motivo, de singular contundencia, es que la prueba pericial se encuentra regulada por una norma de orden público (5, 401 y ss/7130) que acorde con el artículo 129 de la Constitución Política, prima sobre las normas que no son de interés público, como la Ley 1030 que creó el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y cuyo artículo octavo establece que "los documentos que expidan los contadores públicos en el ramo de su competencia, tendrán valor de documentos Públicos..." Así las cosas, sin necesidad de acudir a la jurisprudencia como fuente integradora del ordenamiento jurídico, puede concluirse que la prueba pericial no constituye plena prueba nunca, con independencia de que por su forma, se manifieste mediante una que es reconocida por la ley como de "**documento público**". Prima la naturaleza probatoria accesoria del peritaje, sobre su forma de manifestación. Para mayor abundamiento los precedentes jurisprudenciales añaden mayor argumentación a las razones explicadas, sienta de utilidad citar las ofrecidas por el Estado en defensa del fisco, que son la **947-F-2005** y la **421-F-2005** de la Sala Primera de la Corte. (Resolución N° 16-2010-SVII. Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Séptima, Segundo Circuito Judicial de San José, Anexo "A", a las once horas con treinta y cinco minutos del veintiséis de febrero del dos mil diez.-)..."**(SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. TFA-100-2011.** San José, a las doce horas del ocho de marzo de dos mil once.) Es decir, la prueba aportada solamente demuestra que la [...] pagó entre el 24 de noviembre de 1998 y el 01 de noviembre de 1999, ambas fechas inclusive a su socio [...] la suma de \$754.790.00 por concepto de dividendos, dinero que fue remitido a través del Banco [...] a nuestro país a la recurrente. No obstante, esta Sala echa de menos otros elementos que vendrían a conformar el elenco probatorio suficiente a las pretensiones de la inconforme como

son: 1. Ausencia de la cuenta corriente de la recurrente en donde se demuestre el ingreso de dichos dineros, y 2. Registros contables de la inconforme en donde se compruebe efectivamente su contabilización y su concepto. Así las cosas, no habiéndose presentado la prueba que confirme tanto el efectivo ingreso de dichos dineros como su registro contable con el debido respaldo documental, se confirma el ajuste en lo correspondiente a la suma girada al señor [...] por €7.700.000,00 en concepto de dividendos así como los €30.000.000,00 por la adquisición de una finca que se inscribió a nombre de la empresa [...] S.A.

XIV.- SOBRE EL RECURSO DE LA RESPONSABLE SOLIDARIA: La sociedad [...] S.A., de conformidad con las facultades que le otorga el artículo 22 inciso b) del Código Tributario, al hacérsele responsable solidaria en el presente proceso, presentó en fecha 11 de febrero de 2010, recurso de apelación en contra de las resoluciones que se dictaron tanto en el expediente llevado en contra de la contribuyente como en el que se le abrió en su contra. Teniéndose que en líneas precedentes se rechazó la nulidad planteada, y se revocó el ajuste al impuesto a las utilidades por gastos financieros que no proceden para los períodos fiscales de 1999 y 2000, y que en el impuesto a las retenciones asimilables a dividendos también se revocó la parte correspondiente al ajuste dejado sin efecto en las utilidades (amortizaciones e intereses) y habiéndose analizado y rechazado tanto los argumentos como la prueba aportada para rebatir el ajuste a los dividendos por la suma girada en contra del señor [...] por €7.700.000,00, este Tribunal por innecesario no se referirá al mismo, por cuanto ya fueron ampliamente analizados los argumentos presentados. No obstante advierte a la recurrente, que el ajuste no se debió a que se destinaron ingresos para la construcción de instalaciones en terrenos que le pertenecían a otras empresas, sino que lo que ajustó la auditoría fue la parte de los préstamos que en su criterio, se utilizó para comprar terrenos adquiridos por empresas vinculadas a la intervenida, aspecto que tal y como se demostró en líneas anteriores, no se dio, ni tampoco se gravó como dividendos solo esa parte, sea la que se relacionó con la compra de terrenos con los dineros de los préstamos. Asimismo con relación al punto A) denominado "*Actividades de la [...] y el Cambio de las mismas en la [...] S.A.*" (folio 10 del escrito y siguientes, 176 del expediente) este Tribunal considera inoportuno referirse al mismo en razón de tratarse sobre aspectos que ya fueron rebatidos y analizados en el apartado referente a los créditos vinculados con la compra de los bienes inmuebles.-

POR TANTO:

Se declaran sin lugar tanto el incidente de nulidad como la excepción de prescripción y parcialmente con lugar el recurso de apelación. En el impuesto a las utilidades, se revoca el "ajuste por gastos financieros que no proceden" y en el impuesto a las retenciones-dividendos, la parte correspondiente a los gastos financieros rechazados (intereses y amortizaciones) que se asimilaron a dividendos, ambos para los períodos

fiscales de 1999 y 2000. En lo demás se confirma la resolución recurrida. Practíquese y notifíquese la liquidación respectiva de conformidad con lo establecido por los artículos 40, 146 y 163 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Notifíquese. -

Lic Luis Rodríguez Picado

Lic Franklin Tiffer Reyes

Licda Carmen Herrera Santiesteban

ADVERTENCIA: El Centro de Información Jurídica en Línea (CIJUL en Línea) está inscrito en la Universidad de Costa Rica como un proyecto de acción social, cuya actividad es de extensión docente y en esta línea de trabajo responde a las consultas que hacen sus usuarios elaborando informes de investigación que son recopilaciones de información jurisprudencial, normativa y doctrinal, cuyas citas bibliográficas se encuentran al final de cada documento. Los textos transcritos son responsabilidad de sus autores y no necesariamente reflejan el pensamiento del Centro. CIJUL en Línea, dentro del marco normativo de los usos según el artículo 9 inciso 2 del Convenio de Berna, realiza citas de obras jurídicas de acuerdo con el artículo 70 de la Ley N° 6683 (Ley de Derechos de Autor y Conexos); reproduce libremente las constituciones, leyes, decretos y demás actos públicos de conformidad con el artículo 75 de la Ley N° 6683. Para tener acceso a los servicios que brinda el CIJUL en Línea, el usuario(a) declara expresamente que conoce y acepta las restricciones existentes sobre el uso de las obras ofrecidas por el CIJUL en Línea, para lo cual se compromete a citar el nombre del autor, el título de la obra y la fuente original y la digital completa, en caso de utilizar el material indicado.

ⁱ ASAMBLEA LEGISLATIVA. Ley 5338 del veintiocho de agosto de mil novecientos setenta y tres. **Ley de Fundaciones**. Versión de la norma 5 de 5 del 05/05/2010. Publicada en: Colección de Leyes y Decretos: Año: 1973, Semestre: 2, Tomo: 1, Página 536.

ⁱⁱ SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 130 de las catorce horas con treinta minutos del veintiséis de agosto de mil novecientos noventa y dos. Expediente: 92-000130-0004-CA.

ⁱⁱⁱ PROCURADURIA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Dictamen 79 del veintidós de marzo de dos mil dos.

^{iv} PROCURADURIA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Dictamen 52 del veinticuatro de febrero de dos mil tres.

^v PROCURADURIA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Dictamen 126 del tres de agosto de mil novecientos noventa y cuatro.

^{vi} SALA PRIMERA DEL TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. Fallo 36 de las ocho horas del veinticinco de junio de mil novecientos noventa y tres.

^{vii} SALA PRIMERA DEL TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. Fallo 584 de las catorce horas del doce de octubre del dos mil once.