



Jurisprudencia sobre la Renta Presuntiva

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Obligación Tributaria.
Palabras Claves: Impuesto, Impuesto de la Renta, Renta Presuntiva.	
Fuentes de Información: Normativa y Jurisprudencia.	Fecha: 18/08/2014.

Contenido

RESUMEN	2
NORMATIVA	2
De las Rentas Netas Presuntivas.....	2
JURISPRUDENCIA.....	5
1. Renta Neta Presuntiva del Impuesto sobre la Renta: Cesión de Marca...	5
2. Intereses Presuntivos	8
3. Potestades de la Administración Tributaria sobre la Renta Presuntiva ..	12
4. Sobre la Determinación de la Renta por Medios Presuntivos.....	24
5. Acciones de Inconstitucionalidad contra el Sistema de Renta Presuntiva.....	32
6. Aplicación de la Renta Presuntiva en el Caso de Contador	50
7. Aplicación de la Renta Presuntiva a Técnico de Rayos X.....	52

RESUMEN

El presente documento contiene jurisprudencia sobre la **Renta Presuntiva**, considerando los supuestos de los artículos 10 a 13 de la Ley sobre el Impuesto de la Renta.

NORMATIVA

De las Rentas Netas Presuntivas

[Ley del Impuesto de la Renta]ⁱ

Artículo 10. **Renta neta presuntiva de préstamos y financiamientos.** Se presume, salvo prueba en contrario, que todo contrato de préstamo de financiamiento, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, si existe documento escrito, devenga un interés no menor a la tasa activa de interés anual más alto que fije el Banco Central de Costa Rica, o, a falta de ésta, al promedio de las tasas activas de interés anual de los bancos del Sistema Bancario Nacional. En los casos en que no exista documento escrito, ante la presunción no se aceptará prueba en contrario. La Administración Tributaria podrá aplicar esta presunción en otras situaciones aunque no exista contrato de préstamo, pero sí financiamiento, conforme se establezca en el reglamento de esta ley.

Artículo 11. **Renta neta presuntiva de empresas no domiciliadas.** Se presume, salvo prueba en contrario, que la renta neta anual mínima de sucursales, agencias, y otros establecimientos permanentes que actúen en el país, de personas no domiciliadas en Costa Rica que se dediquen a las actividades que a continuación se mencionan, es la que en cada caso se señala:

a) Transporte y comunicaciones: el quince por ciento (15%) de los ingresos brutos por fletes, pasajes, cargas, radiogramas, llamadas telefónicas, télex y demás servicios similares prestados entre el territorio de la República, el exterior y viceversa.

b) Reaseguros: Diez punto cinco por ciento (10.5%) sobre el valor neto de los reaseguros, reafianzamientos y primas de seguro de cualquier clase, excepto las del ramo de vida, cedidos o contratados por el Instituto Nacional de Seguros con empresas extranjeras.

c) Películas cinematográficas y similares: Treinta por ciento (30%) de los ingresos brutos que las empresas productoras, distribuidoras o intermediarias obtengan por la utilización en el país de películas cinematográficas y para televisión, grabaciones,

radionovelas, discos fonográficos, historietas y, en general, cualquier medio similar de difusión de imágenes o sonidos, cualquiera que sea la forma de retribución que se adopte.

ch) Noticias internacionales: Treinta por ciento (30%) de los ingresos brutos obtenidos por el suministro de noticias internacionales a empresas usuarias nacionales, cualquiera que sea la forma de retribución.

Para determinar el monto del tributo que corresponde pagar con base en el presente artículo se deberá aplicar sobre el monto de la renta neta presuntiva la tarifa del impuesto a que se refiere el artículo 15 de esta ley. Los representantes o agentes de las empresas a que se refieren los incisos precedentes, están obligados al pago del impuesto que resulte por la aplicación del artículo 15 de esta ley. También quedan obligados al pago del impuesto a que se refiere el inciso c) del artículo 19 de esta ley, a cargo de sus respectivas casas matrices del exterior, cuya base de imposición se establecerá de acuerdo con las normas del artículo 16. Las empresas de transporte en general y las de comunicaciones, cuyos propietarios sean personas no domiciliadas en el país, que efectúen operaciones con países extranjeros y que dificulten la determinación de la renta atribuible a Costa Rica, de conformidad con los preceptos que se establezcan en el reglamento de esta ley, podrán solicitar a la Administración Tributaria un sistema especial de cálculo de su renta líquida. La Administración Tributaria quedará facultada para autorizar su empleo, siempre que no se contravengan las normas generales de determinación consignadas en la ley.

Artículo 12. **DEROGADO.** (Derogado por el artículo 30, inciso a), de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 de 1º de agosto de 1995)

Artículo 13. **Otras rentas presuntivas.** Para los contribuyentes que sean personas físicas, independientemente de la nacionalidad y el lugar de celebración de los contratos, así como para las empresas individuales de responsabilidad limitada y las empresas individuales que actúen en el país, se presumirá que, salvo prueba directa o indirecta en contrario, obtienen una renta mínima anual por los conceptos siguientes:

a) Prestación de servicios en forma liberal: todo profesional o técnico que preste servicios sin que medie relación de dependencia con sus clientes, que no presente declaración sobre la renta cuando corresponda y, por ende, no cancele el impuesto correspondiente o no emita los recibos o comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria, como lo establece esta Ley, o que incurra en alguna de las

causales establecidas en los incisos 1) y 2), del presente artículo, se presumirá que obtiene una renta neta mínima anual de acuerdo con la clasificación siguiente:

i) Médicos, odontólogos, arquitectos, ingenieros, abogados y notarios, agrimensores, contadores públicos, profesionales de las ciencias económicas, y corredores de bienes raíces, el monto equivalente a trescientos treinta y cinco (335) salarios base. ii) Peritos, contadores privados, técnicos y, en general, todos los profesionales y técnicos, colegiados o no, que no se contemplan en el numeral anterior, el monto equivalente a doscientos cincuenta (250) salarios base.

En ningún caso, esas rentas de presunción mínima se podrán prorratear entre el tiempo que el profesional o el técnico dedique a prestar otros servicios, sean estos en relación de dependencia, o bien, por el desarrollo de otras actividades sujetas a este impuesto. b) Para explotar el transporte terrestre remunerado de personas y carga, si no se presentan declaraciones o si se ha incurrido en alguna de las causales establecidas en los incisos 1) y 2) de este artículo, la renta neta mínima anual presuntiva será el monto equivalente a:

Vehículos de carga con un peso bruto vehicular igual o mayor a cuatro mil (4.000) kilos... ciento diecisiete (117) salarios por cada vehículo. Autobuses.....ciento diecisiete (117) salarios base Microbuses.....ochenta y cuatro (84) salarios base Taxis.....ochenta y cuatro (84) salarios base

Para calcular el impuesto no se permitirá fraccionar esa renta. El cálculo debe efectuarse antes de repartir dividendos o cualquier otra clase de utilidades entre socios, accionistas o beneficiarios y antes de separar las reservas legales o las especiales. Las presunciones establecidas en este artículo se aplicarán si ocurre alguna de las siguientes causales:

1. Que no presenten la declaración de la renta.
2. Que no lleven las operaciones debidamente registradas en los libros legales y amparadas por comprobantes fehacientes y timbrados, cuando corresponda.

Las presunciones establecidas en este artículo no limitan las facultades de la Administración Tributaria para establecer las rentas netas que realmente correspondan, por aplicar las disposiciones de esta Ley y del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. La denominación salario base (*) utilizada en este artículo, debe entenderse como la contenida en el artículo 2 de la Ley No. 7337.

(Así reformado por el artículo 13 de la Ley de Justicia Tributaria No. 7535 de 1º de agosto de 1995) (Sobre monto actualizado del salario base, ver observaciones de esta ley).

JURISPRUDENCIA

1. Renta Neta Presuntiva del Impuesto sobre la Renta: Cesión de Marca

[Sala Primera]ⁱⁱ

Voto de mayoría:

“IV. En cuanto a la renta neta presuntiva del impuesto sobre la renta. En torno a la cesión de la marca, el Tribunal, en sus consideraciones por el fondo estimó; “(...) las formas jurídicas contractuales presentadas por la gestionante no son suficientes para desvirtuar la realidad económica determinada, inclumpléndose así con el principio tributario según el cual, la carga probatoria recae sobre el contribuyente (...) revisada la documentación que consta en el expediente administrativo, la escritura de cesión y la certificación de contador público autorizado, no es suficiente para derribar la presunción que contemplan los ordinales 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 13 del Reglamento (...) en el contrato de cesión parcial (...) se da un financiamiento (...) Si bien no se pactaron intereses, por la naturaleza del contrato celebrado se observa que es mercantil, por lo que resulta de aplicación el artículo 497 del Código de Comercio, debido a que se entiende tal operación como retributiva y devengando en consecuencia intereses por el financiamiento (...) El hecho de que la actora no se lo esté cobrando a la cesionaria, como se acredita en las certificaciones de contador público autorizado (hecho probado noveno), ello no vincula a la Administración Tributaria, en atención al principio de realidad económica. (...) tal situación de no cobro entre empresas relacionadas y vinculadas entre sí (...) constituyen prácticas elusivas que causan un evidente perjuicio a la recaudación fiscal (...) ocultándose así la realidad material subyacente en el negocio aquí analizado, en virtud de lo cual, aunque contablemente se certifique que la actora no ha recibido intereses por tal negocio (...) estos se presumen como percibidos (...) tal y como lo expresaron las resoluciones cuestionadas, la contribuyente no comprobó con prueba fehaciente las razones reales y justificables por las cuales no pactó el cobro de intereses, más que su mera voluntad, lo que incluso va en detrimento de sus propios intereses corporativos (...) debe comprobar en forma categórica y contundente la razón que lo llevó a la realización y aplicación de tales formas jurídicas a la hora de determinar la aplicación de los tributos.” Al respecto conviene recordar que el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta define: *“Renta neta presuntiva de préstamos y financiamientos. Se presume, salvo prueba en contrario, que todo contrato de préstamo de financiamiento, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, si existe documento escrito, devenga un interés no menor a la tasa activa de interés anual más alto que fije el Banco Central de Costa Rica, o, a falta de ésta, al promedio de las tasas activas de interés anual de los bancos del*

Sistema Bancario Nacional. / En los casos en que no exista documento escrito, ante la presunción se aceptará prueba en contrario. / La Administración Tributaria podrá aplicar esta presunción en otras situaciones aunque no exista contrato de préstamo, pero sí financiamiento, conforme se establezca en el reglamento de esta Ley". A su vez, el numeral 13 del Reglamento a la Ley establece: *"Renta neta presuntiva y contratos de financiamiento. En todo contrato u operación de préstamo, que implique financiamiento, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, si existe documento escrito, se presume, salvo prueba en contrario, que existe una renta neta por intereses, la cual debe calcularse a una tasa de interés no menor a la tasa activa de interés anual más alta que fije el Banco Central de Costa Rica o bien, a falta de ésta, con el promedio de las tasas activas de interés anual de los bancos del Sistema Bancario Nacional. Esta presunción se aplica también para cuando se estipule un interés menor al que según el Banco Central de Costa Rica, corresponda al tipo de operaciones de que se trate o cuando se hubiere pactado expresamente que no existe interés alguno. / No se admite prueba en contrario para la presunción que se establece, cuando no exista documento escrito. La Administración podrá aplicar la presunción a que se refiere el artículo 10 de la ley, si se produce financiamiento, aún cuando no exista contrato de préstamo. Para los efectos de lo estipulado en el artículo 10 de ley, se entiende por financiamiento toda acción u operación que genere fondos, que permitan al perceptor realizar las actividades de su giro normal, utilizando sus activos como garantía o como instrumentos negociables, o mediante la emisión de títulos valores u otros documentos o títulos comerciales".* La recurrente no controvierte que se esté en presencia –o no– de una operación de financiamiento, sino que, en su criterio, la documentación que aportó es suficiente para acreditar que no devengó intereses. Es claro que el impuesto en cuestión grava la percepción de utilidades, rentas o ingresos (artículo 1 de su ley de creación). Aunque pueda resultar obvio, por regla general las expectativas o posibilidades de ganancia no son el sustento del tributo, en tanto no hayan sido realmente percibidas. Es decir, se gravan las utilidades, rentas o ganancias efectivas que engrosaron el patrimonio de una persona. Ahora, dado que, se presentan prácticas, entramados, y ardidés con el fin de disfrazar, ocultar o crear apariencias de ingresos menores a los verdaderamente obtenidos, es que la legislación regula una serie de presunciones, para determinados supuestos, con el fin de no hacer irrisorio el deber general de contribuir al efectivo financiamiento de las cargas públicas y de ese modo regular las implicaciones de ciertas prácticas elusivas. Allí se erige con particular importancia el principio de realidad económica, que obra no sólo a favor de la Hacienda Pública, -aunque con esa orientación fue concebido- sino también del particular. En el caso de la renta neta presuntiva, la Administración Tributaria, percibiendo elementos que dan evidencia de un ingreso no declarado, en particular por concepto de financiamiento, puede tasar de oficio, bajo los parámetros y supuestos definidos en el ordenamiento, para trasladar al contribuyente el deber de desvirtuar la presunción de haber obtenido un ingreso adicional no declarado como

tal. Ante esa coyuntura, los escenarios que abre la norma son los siguientes; 1) si el negocio de financiamiento no está documentado, de pleno derecho se aplicará una presunción no desvirtuable de haberse obtenido un determinado porcentaje de renta; 2) si la operación crediticia está documentada, se aplicará ese determinado porcentaje de renta, salvo que, mediante prueba, el contribuyente acredite un acuerdo distinto. Este acuerdo distinto, debe advertirse, abarca no sólo el pacto de un porcentaje de interés inferior al predefinido, sino también, incluso, el no devengo de réditos por ese negocio. El punto determinante en este último supuesto, es el de la prueba que de cuenta de ello, la cual debe arrojar elementos probatorios fehacientes, indubitables y completos, no sólo a nivel contractual, sino también a nivel financiero y de vinculación entre empresas que justifique y haga plausible la renuncia al cobro de intereses por financiamiento. En el sub lite, según se dijo, el Tribunal tuvo por acreditado, con base en una certificación de contador público autorizado, que la actora, en los periodos fiscales 2005 y 2006 *“no muestra registros por concepto de ingresos por intereses sobre la cuenta de documentos por cobrar a la subsidiaria Cárnicos de Monteverde S.A.”*. A ello abona el recurrente que la escritura pública que detalló el negocio de cesión parcial de la marca -y consignó la forma de pago- evidencia que no se pactaron intereses. En efecto, conforme al instrumento público en que se recogieron las estipulaciones del negocio, la cesionaria se obligó a pagar a la cedente \$700.000,00, fijándose los pagos parciales mensuales, sin que se de cuenta del devengo de intereses. También refiere la actora, como elemento adicional, que el contrato se presentó entre empresas relacionadas, aspecto que, debe añadirse, fue admitido también por el Tribunal. A juicio de la Sala, en efecto, estos elementos de prueba desvirtúan la renta neta presuntiva que se le ha aplicado a la actora, ya que las probanzas dan cuenta, en forma consistente, a nivel contractual y financiero, que el negocio no generó ingreso por concepto de réditos, pues no sólo el contrato en el que se recogió así lo evidencia, sino que también, y de particular relevancia en este tipo de asuntos, a nivel contable no se refleja ningún egreso por ese concepto en los estados financieros de la cesionaria y tampoco ningún ingreso en los estados financieros de la cedente. A esto debe sumarse que las compañías están vinculadas, lo que hace plausible desde la perspectiva económica, que si bien el negocio fue retribuido, no se acordara el reconocimiento de intereses por las facilidades de pago otorgadas, en tanto se trata de compañías que forman parte de un mismo grupo empresarial. Todos estos elementos, en conjunto, permiten concluir que el negocio al que se le aplicó renta neta presuntiva, en realidad, no devengó intereses. Luego, no coincide la Sala con el razonamiento expresado por el Tribunal, pues si bien, a priori, podría justificarse la aplicación de la renta neta presuntiva, los elementos probatorios aportados por la actora daban cuenta de que esa presunción debía soslayarse, al haber sido acreditado que el ingreso que se gravó, en realidad no existió, de modo que no se cumple el presupuesto para obligar al sujeto pasivo a asumir la carga tributaria que le fue impuesta en sede administrativa. En esta misma línea, según refirió acertadamente el

recurrente, puede mencionarse el precedente de esta Sala no. 529-F-S1-2011 de las 9 horas 5 minutos del 27 de abril de 2011, en el que también se concluyó que no cabía aplicar renta neta presuntiva a un negocio celebrado entre empresas relacionadas, cuya documentación no daba cuenta del devengo de intereses, información que era corroborada por la certificación de un contador público autorizado quien, según declaró, había revisado los estados de resultado y balances generales, concluyendo que no había movimiento de ingresos y egresos por concepto del negocio al que se aplicaba la renta neta presuntiva. Así las cosas, lleva razón el recurrente en torno a la nulidad del pronunciamiento recurrido respecto de la aplicación de la renta neta presuntiva por concepto de la cesión parcial de la marca, de modo que en torno al punto, deba acogerse el recurso de casación, en los términos que se fijarán más adelante.”

2. Intereses Presuntivos

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección IV]ⁱⁱⁱ

Voto de mayoría

“V. Sobre el Objeto de la demanda: Intereses Presuntivos. La empresa actora, menciona que otorgó préstamos de dinero a compañías relacionadas como parte de las políticas comerciales y estrategias de negocios en beneficio de las empresas relacionadas. No con la intención de generar ingresos. Que se aportaron los contratos, y cumplen con los requerimientos legales, donde se plasmó la voluntad de las partes, y conforme a la realidad económica de su empresa no cobró intereses por dichos préstamos, lo cual encuentra respaldo en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la renta, norma que atiende según la comisión permanente de asuntos Hacendarios de la Asamblea Legislativa, a no presumir impuestos, sino la regulación de la actividad de préstamos y financiamientos, conforme lo anterior la voluntad del legislador fue establecer una presunción “iuris tantum” y no una presunción “iure et de iure”, por lo que la obligación que pretende imponerle la Administración Tributaria de pagar Intereses presuntivos sobre negocios realizados con empresas relacionados, sin que se haya dado ganancia adicional, es obligársele a tributar sobre lo inexistente. El representante estatal en la contestación de su demanda y alegato de apertura, argumenta que al no establecerse en los contratos suscritos por la empresa actora para el financiamiento de otras empresas no se pactaron intereses, no obstante no hay constancia o prueba en contrario que desvirtuó la presunción iuris tantum. En sus conclusiones menciona que conforme los numerales 5 y 496 del Código de Comercio y 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, los contratos de financiamiento se suscriben con una finalidad de lucro, que la Sala Primera en sus fallos ha establecido en aplicación de la norma tributaria la presunción iuris tantum, lo que admite prueba en contrario, no obstante las certificaciones de contador público no

constituyen plena prueba, pues si las mismas carecen de sustento en su contenido y respaldos no tiene la fuerza para constituirse prueba contrario para desvirtuar la presunción normativa, aunado que la citada prueba no fue aportada en sede administrativa. Respecto a la nulidad del acto, como lo pretende, no indica cuales son los elementos o presupuestos que conllevan a la nulidad pretendida, respecto al procedimiento y acto sancionatorio, se pide su nulidad en consecuencia de la nulidad del acto determinativo.

Respecto al diferencial cambiario Ajuste por diferencial cambiario. La accionante indica que tiene como actividad el desarrollo de bienes inmuebles como la compra y venta de propiedades sin desarrollar, que en consecuencia en el mes de diciembre de 2003 compró un terreno el cual registró como inventario según las normas internacionales de contabilidad, lo que generó una cuenta por pagar en dólares, registrándose el gastos por diferencial cambiario. Que el registro de la propiedad como inventario corresponde a la aplicación del párrafo 8 de la NIC 2, además el terreno no puede considerarse como un activo cualificable y que al estar inactivo el terreno durante los períodos fiscales 2003 y 2044, según el párrafo 22 de la NIC 23 los costos por préstamos en que se incurre si los terrenos se mantienen inactivos, no pueden ser capitalizables. Menciona además que la capitalización del gasto por diferencial cambiario no es obligatoria conforme a la NIC 23. La actora, argumenta que la Administración rechaza los gastos reportados por concepto de diferencial cambiario. Indica dentro de sus actividades en el año 2003 adquirió un terreno, cuenta por cobrar en dólares, por lo que se ha registrado el diferencial cambiario, lo cual no ha reconocido la administración tributaria, alegando que el numeral 57 del Reglamento de la Ley del Imputado sobre la renta, señala que el sistema contable del contribuyente debe ajustarse a los principios de contabilidad adoptados por el Colegio Profesional, por lo que de conformidad con la norma NIC n ° 21 (normas internaciones de contabilidad) se establece que toda transacción en moneda extranjera, se registra utilizando la tasa de cambio de contado a la fecha de la transacción" por lo que los gastos por diferencial cambiario correspondiente a la cuenta por pagar del terreno son deducibles para efectos del impuesto sobre la renta. Además el terreno adquirido no es un activo fijo, sino un inmueble más de su inventario, por lo que no resulta de aplicación la resolución DGT 52-01 inciso H aparte 3), y atenta con el principio de capacidad económica. La representación estatal arguye que no se ha demostrado el giro comercial de la empresa, tampoco si compró el bien para desarrollo inmobiliario o para la venta y en aplicación del principio de Asociación, la ley y el reglamento del Impuesto sobre la renta solo pueden deducirse gastos respecto a los ingresos gravables dentro del período.

VI. Referente a la presunción de intereses en los contratos de financiamiento como causa de ajuste del impuesto sobre la renta: Establece el ordinal 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, número 7092 del 21 de abril de 1988, que en materia de

rentas netas presuntivas de préstamos y financiamientos, se presume salvo prueba en contrario, que todo contrato de préstamo de financiamiento, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, si existe documento escrito, devenga el interés anual más alto que fije el Banco Central de Costa Rica, o a falta de ésta, el promedio de las tasas activas de interés anual de los bancos del Sistema Bancario Nacional. Por su parte, el Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta, número 18445 del nueve de setiembre de 1988, expresa en su artículo 13, que en todo contrato u operación de préstamo, que implique financiamiento, cualquiera que sea su naturaleza y denominación, si existe documento escrito, se presume, salvo prueba en contrario, que existe una renta neta por intereses. En igual sentido, continua expresando, que por financiamiento se entiende toda acción u operación que genere fondos que permitan al perceptor realizar actividades de su giro normal, utilizando sus activos como garantía o como instrumentos negociables, o mediante la emisión de títulos valores u otros documentos o títulos valores. Además, al tenor de dichas normas tal presunción se aplica también cuando se pacte un interés menor o no se hubieren estipulado intereses. En torno a ello, ha expresado la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en su voto 617-F-S1-2010, de las 9:10 horas del 20 de mayo del 2010, que "Según lo dispuso el Tribunal y avala esta Sala, de conformidad con los numerales 10 de la LISR y el 13 del RLISR, recién reproducidos, el financiamiento es una operación que genera fondos, que son utilizados por quien los recibe, para realizar actividades concernientes a su giro habitual ". Por su parte, continúa manifestando la Sala Primera en dicho voto, que se trata de una presunción iuris tantum para acreditar la existencia de un financiamiento y de no establecerse réditos, estos se presumen como percibidos por el acreedor del crédito conferido, lo cual debe ser desvirtuado por la contribuyente mediante prueba idónea, en atención al principio de la carga de la prueba. De igual forma, afirma el citado órgano de casación, que según lo expresa el artículo 497 del Código de Comercio, salvo pacto en contrario, toda operación de préstamo será retributiva y que el producto que se obtenga de tal financiamiento serán los intereses, debiendo entonces demostrar el contribuyente que fue gratuito. Sobre este particular se debe indicar, que en situaciones como la analizada, resulta de aplicación el numeral octavo del Código Tributario, el cual estipula el principio de realidad económica. Con base en dicho principio, las formas, contratos, u actos que adopten los contribuyentes no vinculan a la Administración Tributaria, pudiéndose prescindir de tales formas jurídicas o económicas, para valorar los hechos desde el punto de vista material, ello así en aquellos casos en que se estima que éste buscaba disminuir el monto del tributo ocultando la realidad material subyacente en el negocio (Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, voto número 1181-F-S1-2009 de las 14:48 horas del 12 de noviembre de 2009). En abono a lo expuesto, se ha afirmado contundentemente, para la correcta inteligencia de las normas de comentario, que "El Legislador previó dos hipótesis: la de un contrato de préstamo que conste por escrito, en cuyo caso se presume el devengo de intereses, salvo prueba en contrario, o de un contrato de

préstamo que no se haya formalizado a través de la escritura, supuesto en el cual, la presunción de intereses no admite prueba en contrario, y por lo tanto, es absoluta. La norma también indica, que no importa la denominación que las partes le hayan dado, lo relevante es que exista un préstamo. " (Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, voto número 1163-F-S1-2009, de las 11.20 horas del seis de noviembre de 2009 y el 475-F-S1-2011 de las 11:20 horas del 07 de abril de 2011.).

VII. Sobre el caso concreto. Se tiene que para el veintinueve de junio de 2006, la Administración Tributaria traslada cargos a la empresa actora, respecto a su declaración del impuesto sobre la renta de los períodos fiscales 2003 y 2004, determinándose una diferencia de treinta millones noventa y un mil doscientos sesenta y seis colones para el 2003 y treinta millones ciento cinco mil setecientos setenta y tres colones para el período del 2004, traslado de cargos que fue impugnado, y finalmente mediante resolución 503-2008 dictada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo se confirma la determinación realizada por la Administración Tributaria, por haber financiado la empresa G.I.G. S.A. a las empresas Administradora de P.Z.F.G. S.A., D.R.G. S.A., T.T. S.A., C.T.G. S.A., O.S.A., P.L. S.A., G.I.F., Sociedad Anónima y G.D.C. Inc, y no haber cobrado intereses por dichas operaciones. Al respecto la empresa actora, ejerce su defensa en punto al tema de los intereses, oponiendo según su dicho, la prueba en contrario conforme lo permite la norma Tributaria, a saber los contratos y las certificaciones de contador público que demuestran que no percibió ingresos por tal concepto ni las empresa relacionadas erogaron dinero para ese efecto. Respecto a los contratos, como se tuvo por demostrado, la empresa suscribió contratos de línea de Crédito Revolutiva, con empresas relacionadas, mismas que son representadas tanto por el señor A. como por el señor F., personeros que suscribieron los citados contratos, el primero en representación de la accionante y el segundo de las deudoras, acuerdos en los que se estableció en la cláusula 2.5 que se pactaba un intereses del 0% respecto a los créditos suscritos. De igual forma aportó al proceso como prueba para mejor resolver en la etapa de juicio oral y público, la que le fue admitida, nueve certificaciones de contador público (visible de folios 885 a 902 del expediente principal). Aduciendo que ambas pruebas (contratos y certificaciones contables) constituyen la prueba en contrario que establece el numeral 13 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta. La accionante suscribió contratos de línea de crédito revolutiva con las siguientes empresas, el 06 de abril de 2001 con Administradora de P.Z.F.G. Sociedad Anónima, por la suma de quinientos mil dólares; el 25 de mayo de 2001 con D.R.G. Sociedad Anónima, por la suma de cien mil dólares; el 03 de enero de 2001 con T.T. Sociedad Anónima, por cinco mil dólares; el 01 de abril de 2001, con C.T.G. Sociedad Anónima, por diecisiete mil dólares; el 06 de abril de 2001 con O. Sociedad Anónima por la suma de trescientos doce mil dólares exactos; el 22 de marzo de 2002 con G.I.F. Sociedad Anónima por un millón de dólares exactos; el 25 de junio de 2004 con G.D.C. Inc por

diez mil dólares y el 03 de marzo de 2003 con P.L. Sociedad Anónima por la suma de treinta mil dólares, otorgando financiamiento, lo que se extrae de la literalidad de tales negocios jurídicos. Cierto es que no se pactaron intereses, no obstante resulta de importancia determinar la naturaleza del contrato celebrado " Es un contrato de crédito mediante el cual el banco (acreditante) se compromete con su cliente a concederle crédito de dinero o un tercero que éste indique," el mismo se ejecuta mediante desembolsos por distintos montos, todo a cambio de una remuneración, como así lo informó la perito V. en su peritaje (páginas 56 y 57 del peritaje), lo que evidencia su condición mercantil, y permite la aplicación del numeral 497 del Código de Comercio, debido a que se entiende tal operación como retributiva y devengando en consecuencia intereses por tal financiamiento. A tenor de lo expresado, en mérito de los artículos 10 y 15 supracitados, se establecieron por la Administración Tributaria contratos de financiamiento, porque se configuraron los presupuestos de existir un documento escrito de índole claramente mercantil, en el cual al no haberse pactado intereses se aplica la presunción de su cobro en mérito de las condiciones retributivas y onerosas fijadas por las partes, que no permiten concluir el no cobro de intereses. De igual forma, la figura contractual adoptada por las empresas en cuestión, se ajusta al concepto de financiamiento que expresa el reglamento supracitado, debido a que se comprobó que entre la actora y la empresas Administradora de P.Z.F.G. S.A., D.R.G.S.A., T.T. S.A., C.T.G. S.A., ORESIN S.A., P.L. S.A., G.I.F., Sociedad Anónima y G.D.C. Inc, se llevó a cabo dicho financiamiento por medio del contrato de Línea de Crédito Revolutiva, sin que resulte esencial la denominación que le hayan dado las empresas -actora y deudoras- negocio jurídico que conserva sus características de bilateral, oneroso, comercial, lo que sin duda alguna genera la presunción sobre el devengo de intereses, tal y como determinó la Administración Tributaria en la actualización fiscalizadora. Si la actora bajo su propia manifestación, no está cobrando a sus deudoras, ello no vincula a la Administración Tributaria, en atención al principio de realidad económica y lo dispuesto en el numeral 12 del Código Tributario que impone que los convenios referentes a la materia tributaria celebrados entre particulares no son aducibles en contra del Fisco. La actora ha presentado al proceso certificaciones de contador Público aduciendo que las mismas constituyen plena prueba sobre el no cobro de intereses respecto a los negocios jurídicos realizados con las empresas ya mencionadas...

3. Potestades de la Administración Tributaria sobre la enta Presuntiva

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII]^{iv}

Voto de mayoría

“ [...] **B. FUENTE DE LOS INTERESES** : En relación con este punto, estima el Tribunal como de no recibo lo argüido por la parte actora, se pretende hacer ver la existencia

de dos contratos distintos, que ocurren en momentos diferentes, uno de venta cuando se vende la mercadería y otro de préstamo, que se configura cuando la sucursal no procede con el pago en el plazo inicial, siendo que, según su decir, los intereses, si se estiman proceden del contrato de préstamo suscrito con sus sucursales y perfeccionados en el extranjero, serían de origen no costarricense por lo que no serían gravables. Al respecto, en el voto 466-03, de la Sección Segunda de este Tribunal, en relación con el principio de territorialidad, destaca lo siguiente:

"IV). Según se desprende de sus alegatos, ambas partes reconocen que nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta, número 7092 y sus reformas, sigue el criterio de "territorialidad", basado en las rentas de fuente costarricense, como parámetro para establecer la sujeción al impuesto sobre las utilidades, lo que es correcto.- La diferencia fundamental entre los enunciados formulados por una y otra, radica más bien en los alcances que pretenden dar a dicho concepto, dado que mientras la demandante considera que sólo los servicios prestados en Costa Rica están afectos, afirmando que en este caso, lo que se facturó fue una asesoría brindada en Canadá, el accionado arguye que esa riqueza sí se generó en territorio nacional, sin que el hecho de que personeros de la contribuyente hayan debido viajar en algún momento al exterior, desemboque en un supuesto de no sujeción.- El Tribunal, haciendo eco de la doctrina y jurisprudencia nacional sobre el tema, entiende que por el carácter territorial de este impuesto, el hecho generador se verifica sólo en los casos en que la renta o riqueza tenga su fuente económica en territorio nacional, y no fuera de él, de manera que para ser gravable, el ingreso debe provenir de un servicio prestado, un capital utilizado o un bien localizado en Costa Rica.- Eso es lo que se desprende del artículo primero de la ley, que a la letra dispone: "**Artículo 1º- Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible.** Se establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas desarrollan actividades lucrativas. El hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas en el párrafo anterior, es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense. Este impuesto también grava los ingresos, continuos o eventuales, de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país; así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley, entre ellos los ingresos que perciban los beneficiarios de contratos de exportación por certificados de abono tributario. La condición de domiciliado en el país se determinará conforme al reglamento. Lo dispuesto en esta ley no será aplicable a los mecanismos de fomento y compensación ambiental establecidos en la Ley Forestal, Nº7575, del 13 de febrero de 1996. Para los efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, **se entenderá por rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados, bienes situados, o capitales utilizados en el territorio nacional** , que se

obtengan durante el período fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley" (énfasis agregado).-

Sin embargo, cabe advertir también que a nuestro juicio, esa territorialidad no se agota en una simple cuestión geográfica, pues se trata de un concepto de orden económico, del que no es posible desligar aquellos casos en donde la actividad generadora de la renta, está estrechamente vinculada con la estructura económica del sujeto activo, sea la costarricense, con independencia del origen o procedencia de los dineros con que se realicen esos negocios y se paguen esos servicios, trabajos o funciones (lo que se conoce dentro del concepto de "fuente productora", en contraposición al de "fuente pagadora"); de forma que, en presencia de tal ligamen, también conocido como "vínculo de pertenencia económica", los ingresos habrán necesariamente de entenderse como gravables y no al contrario.-

“En el presente caso, como acertadamente, señala la representación estatal, los intereses del financiamiento en cuestión son consecuencia, o bien tienen su origen, en la forma en que se realizaron las compraventas de bienes que son producidos en el país y que la actora vendió a sus sucursales en Guatemala y El Salvador. Las utilidades obtenidas son el producto del ejercicio habitual de la compraventa de bienes de la empresa actora, realizadas por medio de un financiamiento y, en esa medida, los intereses producto de ese financiamiento son de fuente costarricense. Tal y como manifiesta el voto transcrito, en nuestro país se sigue el criterio de fuente productora, no el de la fuente pagadora, por lo que carece de interés el hecho de que el contrato de préstamo se haya formalizado en el exterior, si el antecedente inmediato de dicho crédito es la transferencia de bienes producidos en suelo nacional. Independiente de la forma jurídica pactada por la actora y sus sucursales, de acuerdo a la realidad económica de los hechos gravados, es lo cierto que la actividad generadora de la renta fue realizada en Costa Rica. **C. SOBRE LA APLICACIÓN DE LA PRESUNCIÓN LEGAL DEL ARTICULO 10 DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:** El artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece lo que se denomina como “ renta neta presuntiva de préstamos y financiamientos ” , como sigue: Se presume, **salvo prueba en contrario**, que todo contrato de préstamo de financiamiento, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, **si existe documento escrito, devenga un interés no menor a la tasa activa de interés anual más alto que fije el Banco Central de Costa Rica**, o, a falta de ésta, al promedio de las tasas activas de interés anual de los bancos del Sistema Bancario Nacional. En los casos en que no exista documento escrito, ante la presunción no se aceptará prueba en contrario. La Administración Tributaria podrá aplicar esta presunción en otras situaciones aunque no exista contrato de préstamo, pero sí financiamiento, conforme se establezca en el reglamento de esta ley. (**negrita** y **subrayado** no es del original. En desarrollo de esta norma legal, el artículo 13 del reglamento dispone: En todo contrato u operación de préstamo, que implique financiamiento, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, si existe documento

escrito, se presume, salvo prueba en contrario, que existe una renta neta por intereses, la cual debe calcularse a una tasa de interés no menor a la tasa activa de interés anual más alta que fije el Banco Central de Costa Rica o bien a falta de ésta, con el promedio de las tasas activas de interés anual de los bancos del Sistema Bancario Nacional. **Esta presunción se aplica también para cuando se estipule un interés menor al que según el Banco Central de Costa Rica, corresponda al tipo de operaciones de que se trate o cuando se hubiese pactado expresamente que no existe interés alguno.** No se admite prueba en contrario para la presunción que se establece, cuando no exista documento escrito. La Administración podrá aplicar la presunción a que se refiere el artículo 10 de la ley, si se produce financiamiento, aun cuando no exista contrato de préstamo. Para los efectos de lo estipulado en el artículo 10 de la ley, se entiende por financiamiento toda acción u operación que genere fondos, que permitan al receptor realizar las actividades de su giro normal, utilizando sus activos como garantía o como instrumentos negociables, o mediante la emisión de títulos valores u otros documentos o títulos comerciales. (**negrita y subrayado** no es del original). Tal y como se ve el reglamento introduce un alcance que el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no contempla y es la aplicación de la presunción de dicho numeral a aquellos eventos en los cuales existe documento escrito y este establece una tasa de intereses inferior al que según el Banco Central de Costa Rica, corresponda al tipo de operaciones de que se trate o cuando se hubiese pactado expresamente que no existe interés alguno. Esta disposición no está contemplada en el artículo 10, por lo que el reglamento está yendo más allá de la norma que pretende ejecutar, lo cual, sin duda, es un vicio de legalidad. Ya esta situación había sido advertida por el Tribunal Fiscal Administrativo, en su fallo TFA-338/97 del 24 de octubre de 1997, citado, a su vez, en el fallo 450-2006, considerando ilegal la disposición reglamentaria en el sentido de que no se puede probar la existencia de un interés menor al legalmente establecido precisando, empero, ese Tribunal, que no basta con demostrar que las partes efectivamente acordaron dicho interés menor, sino que el interés pactado tiene una razón de negocio atendible. Veamos: "Estima el Tribunal, que efectivamente la disposición reglamentaria citada, es limitativa de los alcances de aquella disposición legal y en ese sentido, esta Sala, de acuerdo con el artículo 164 inciso c) i, prohíbe a este Tribunal, " aplicar decretos, reglamentos, acuerdos u otras disposiciones que sean contrarias a la Ley " . Establecidas así las cosas, en el subjúdice, se resolverá con la aplicación de la disposición legal primeramente transcrita: Estima esta Sala que efectivamente el artículo 10 citado, establece una presunción iuris tantum en el sentido de que, salvo prueba en contrario, todo contrato de préstamo de financiamiento, si existe documento escrito devenga un interés no menor a la tasa activa del interés anual más alto que rige el Banco Central de Costa Rica, en otras palabras, el legislador previó la posibilidad, de que a juicio de la Administración Tributaria, se pueda pactar entre las partes, tratándose de contratos de préstamos, una tasa menor a la antes indicada, en cuyo caso la carga de la prueba se

revierte en contra del contribuyente, sea que en estos casos el contribuyente, debe demostrar en forma fehaciente e indubitable, que de acuerdo con la realidad económica el tipo de interés pactado, menor a la presunción legal, es real y no ficticio y que en consecuencia no está expresamente acordado en esos términos, para perjudicar los intereses del Estado. (citado por el autor Adrián Torrealba en su libro sobre la imposición sobre la renta). La realidad del acuerdo entre dos partes vinculadas puede ser precisamente el de una tasa de interés menor o el de simplemente financiar sin cobrar interés alguno. Adquiere interés la conclusión a la que llegaban los profesores I. HERNÁNDEZ y E.G. HERNÁNDEZ (también citados por Torrealba) en cuanto a los límites y objeto de la prueba en contrario:

[...]1. Cuando existan operaciones de préstamo otorgados sin contrato escrito, la administración tributaria podrá presumir (10-1) que la operación devenga intereses, sin que sea admisible al contribuyente, probar lo contrario.

2. Si la operación de préstamo se ha hecho constar documentalmente, mediante contrato, letra, pagaré, o cualquier otro documento crediticio, también podrá la administración tributaria presumir la existencia de intereses, pero en este caso podrá el contribuyente demostrar la veracidad de la cláusula relativa a los intereses pactados.

No es suficientemente claro el texto de la ley en el sentido de que sea idóneo el documento en sí mismo para definir el tipo de interés, o si el interesado debe complementar el instrumento contractual con otros elementos de juicio, tales como recibos, contabilidad, etc.; esta última posición parece la más acertada[...]. Sea que lo que debe probarse es la realidad de lo pactado por las partes, aunque esta se separe de los intereses promedios del mercado financiero. En dicho sentido, este Tribunal se aparta del argumento central de la administración tributaria, prohijado por la Procuraduría, según el cual una tasa de interés fijada por las partes que no corresponde a las tasas de interés de mercado, es simbólica, cuestionando, de ese modo, el carácter de liberalidad de la fijación pactada. La Sección Segunda, de este Tribunal, en voto 307-2005, de las once horas cuarenta minutos del ocho de julio del dos mil cinco, en torno al tema de las liberalidades entre empresas vinculadas, establece:

V). En criterio del Tribunal, lleva razón la parte actora en sus alegatos.- Según consta en el expediente administrativo -y ha sido aceptado por los intervinientes sin objeción alguna-, como producto de una alianza empresarial estratégica entre "Costa Rica Dental & Medical Supply Co. Dr. M. Fischel S.A.", "Corporación EOS S.A.", y la nueva estructura corporativa surgida de ella, la sociedad "O Fischel R y Cía S.A." -integrante de ese grupo-, asumió a partir de agosto de mil novecientos noventa y siete, la importación y comercialización en el mercado nacional, de equipo y material médico

quirúrgico y dental, así como el apoyo técnico en los bienes distribuidos.- Para que esta última realizara esa actividad comercial, la primera le vendió, con un margen de utilidad del 0.9613%, -es decir, ¢1.782.235,00-, su inventario de tales insumos.- Dicha negociación, se registró en los listados de contabilidad del mes y año citados, y aunque posteriormente se anuló aquel movimiento, la factura -y por ende la transacción-, se mantuvieron incólumes.- Ciertamente, aquí no se discute la existencia de la venta, sino tan sólo el margen de utilidad que se fijó para el traslado de las mercancías; y en este sentido, no es posible afirmar que lo que consta en libros al respecto sea ajeno a la realidad.- En el plano de los hechos la venta ocurrió, su precio es el indicado en la documentación de la contribuyente, y no existe un solo indicio que lleve a pensar que se trata de una simulación, que se ocultaron los ingresos "verdaderos" por el traspaso de los insumos para afectar los intereses fiscales del Estado.- Ciertamente, se pactó sobre bienes objeto de comercio, que tienen valor de mercado, y la operación se dio entre dos sociedades anónimas con finalidad de lucro. Empero, se acreditó también que éstas forman parte de un grupo económico, y que lo negociado se dio en el marco de un reacomodo societario que involucraba a ambas, pues una de ellas, la adquirente, asumió desde entonces la importación y comercialización en nuestro medio, de equipo y material médico quirúrgico y dental, así como el apoyo técnico en los bienes distribuidos, gestión que antes realizaba la vendedora.- **El Tribunal , no cuestiona las potestades de la Administración para utilizar mecanismos presuntos en la determinación de la base imponible, aún en presencia de documentación o registros contables, o a pesar de ellos, incluso para fijar, presuntivamente, el margen de utilidad de las ventas no declaradas u ocultas bajo el velo de las formas usadas por el contribuyente, pero entiende que aquéllas están condicionadas a que la declaración o las piezas de contabilidad sean imprecisas, ilegales o incompletas, nada de lo cual está demostrado en el expediente, según se reseñó. Por el contrario, la propia Administración Tributaria admite en las resoluciones cuestionadas que el derecho positivo costarricense no le impide a una empresa trasladar productos a otra con un margen de utilidad mínimo, razón por la cual, pese a la indiscutible autonomía del Derecho Tributario, no puede calificarse aquella declaración de ilegal. Para el caso concreto, no bastaba con comprobar que una de las transacciones se realizó con un precio y un margen de utilidad diferente a las de la actividad ordinaria de las empresas involucradas con terceros, como para presumir automáticamente, que la primera se hizo con la intención de perjudicar al Fisco.- Era necesario ahondar en el análisis, para determinar si aquella forma de hacer la negociación disfrazaba la realidad, pero ello no se hizo, de manera que, si no consta en los autos que la empresa percibió una ganancia adicional que pretende ocultar para afectar al fisco, no puede obligársele a tributar sobre lo inexistente, pues ello iría en contra del principio de capacidad económica, y constituiría un enriquecimiento incausado para el erario público.-** Tal y como se reclama, se trató de una situación excepcional, fundada en una reorganización y, se entiende que entre ambas sociedades no existió,

en ese momento concreto, un afán de lucrar una a costa de la otra como se haría ordinariamente con un tercero, motivo por la cual este órgano colegiado no encuentra razonable que se aplique al contribuyente que realiza una operación excepcional, el margen de utilidad de su giro ordinario.- Queda claro que quien comercializaría los bienes y obtendría utilidades conforme al margen ordinario y tributaría lo correspondiente, lo sería la compradora "O Fischel R y Cía S.A.", de forma que tales ganancias no pueden imputársele a quien no las percibió.- Así las cosas, no procedía entonces la utilización de mecanismos de estimación indirecta, y al hacerse de ese modo el ajuste, existió como se alega un exceso en la aplicación de las facultades que concede el numeral 124 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ya que estas sólo proceden, según se desprende de esa disposición y lo señala la más calificada doctrina del Derecho Tributario, cuando se produce " ... *la falta de presentación de declaraciones o las practicadas por los sujetos pasivos no permiten a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables, las bases o rendimientos ...* " (Sainz de Bujanda, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. 4ª edición. Universidad Complutense, Facultad de Derecho. Sección de Publicaciones. Madrid , 1986. Págs. 292 y 293).-

En suma, no encuentra el Tribunal que la demandante se hubiera colocado en una situación susceptible de aplicársele los numerales 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que establecen por su orden, la facultad de la Administración de interpretar la normativa tributaria conforme al principio denominado de la "realidad económica", y la de desconocer los convenios de terceros con incidencia negativa sobre el erario público.- La venta y los ingresos que constan documentalmente se dieron de la forma allí consignada y, en nuestro medio, nada impide que una empresa reduzca sus ganancias cuando ocurre una transferencia de mercancías entre sociedades de un mismo grupo, originada en una reorganización de éstas -valga decir, cuando de relaciones "intra-grupo" se trata-, y tampoco existe norma alguna que habilite a la Administración para imponer en tales casos un margen de utilidad específico y fijado por ella misma, claro está, salvo que existan indicios de que esa negociación constituyó un simple ardid con afán defraudatorio, en contra del erario, lo que no se desprende los autos.-

Así las cosas, se impone declarar la nulidad de lo actuado en este aspecto por la Administración Tributaria, y dejar sin efecto la modificación en análisis, tal cual se dispone en la parte dispositiva de esta resolución.- (negrita no es del original). En la misma línea de pensamiento nada inhibe, según nuestro modo de ver, que entre empresas vinculadas se pacten obligaciones con tasas de interés inferiores a las de mercado, no hay porque, necesariamente, presumir que en dicha fijación priva la mala fe y el afán elusivo de obligaciones tributarias, siempre y cuando, eso sí, se acredite la

existencia real de la obligación y de la tasa de interés y no prive como finalidad eludir obligaciones tributarias. Por lo expuesto este Tribunal, acudiendo a los principios de legalidad y de jerarquía de las normas, entrará a resolver el fondo del asunto, a partir de lo normado en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Al respecto esta claro que según lo dicho anteriormente, la presunción dispuesta por dicha norma, admite prueba en contrario, de tal suerte que se puede acreditar con prueba idónea la aplicación de una tasa de interés inferior a la tasa activa de interés anual más alto que fije el Banco Central de Costa Rica, o a falta de ésta, al promedio de las tasas activas de interés anual de los bancos del Sistema Bancario Nacional. En el presente proceso, por tanto, tiene relevancia el valor probatorio que se dé a los documentos que respaldan, según la actora, la operación crediticia. A saber: 1) la nota que con fecha 21 de marzo del 2000, dirigió el representante legal de la actora a sus sucursales en Guatemala y El Salvador, en la cual se establecía como política empresarial que a partir del 1 de abril del 2000, toda mercancía de su marca que se transfiriera debería cancelarse a 30 días naturales, siendo que en su defecto se constituiría como préstamo a las respectivas sucursales generando un cargo de interés del 1 % anual (copias visibles a folios 53 del tomo I y 68 del tomo II del expediente administrativo), 2) los contratos suscritos con las sucursales que materializan los préstamos (copias visibles a folios del 69 al 72 del tomo II del expediente administrativo), y 3) los asientos contables donde consta el cálculo de los respectivos intereses (ver traslado de cargos folios del 2 al 35 del tomo II del expediente administrativo). Mientras que para la actora, dichos elementos probatorios evidencian que la relación de crédito realmente existe tanto jurídica como contablemente, en los términos que ahí se detalla, para la representación estatal lo que ponen de relieve, es que el interés pactado -del 1 % anual- es prácticamente simbólico, muy inferior al que corresponde según la práctica normal del comercio, hecho que considera no ha desvirtuado la accionante. Es criterio de este Tribunal, que en el caso concreto que nos ocupa, entendida la norma dispuesta en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como una regla de carácter procedimental o formal propia de las técnicas presuntivas, los elementos probatorios aportados por la actora, conforme la carga probatoria que le asiste, no son suficientes para acreditar que la relación de crédito exista con los intereses supuestamente pactados. Sin duda de los elementos probatorios aportados son particularmente relevantes los contratos, pues representan la manifestación expresa de las partes de su consentimiento en lo pactado. No tienen igual trascendencia la nota mencionada, pues se trata de una manifestación unilateral de una de las partes involucradas y tampoco los registros contables, pues requieren el respaldo de los comprobantes respectivos, tal y como ha precisado, en abundancia, la jurisprudencia nacional. Revisados que han sido las copias de los contratos aportados en sede administrativa, no satisfacen los requisitos legales para que se le de pleno valor y eficacia en nuestro país. Establece el artículo 67 de la Ley Orgánica del Servicio Consular, que corresponde a los cónsules de la República la legalización de los

documentos y firmas cuando los documentos que les sean sometidos hayan de surtir efectos en Costa Rica. Al respecto, la jurisprudencia, ha puesto en evidencia la necesidad de que los contratos o documentos privados otorgados en el extranjero, que hayan de surtir efectos en el país, deban ser legalizados y autenticados ante el cónsul de Costa Rica en el país respectivo. Así, la Sección Primera de este Tribunal en el voto 302 de las diez horas del 31 de octubre del 2000, resaltó lo siguiente: "VII ... Una de las principales objeciones que la asesoría legal le imputó a la oferta de la actora fue lo relativo a la factura proforma tantas veces cuestionada y se llega a la conclusión de que efectivamente la misma debía venir autenticada por el servicio consular de nuestro país. Tenemos que la misma fue expedida por una empresa norteamericana en su lugar de origen e iba a ser utilizada en un concurso público, por lo que debía cumplir con lo establecido en el numeral 67 de la Ley Orgánica del Servicio Consular que dispone: *“ Con el mismo carácter autorizarán los Cónsules los contratos celebrados ante ellos, expedirán certificados y legalizarán documentos y firmas de las autoridades del país en que funcione, cuando tales certificados y documentos hayan de surtir efecto en Costa Rica, aunque se trate de extranjeros ”* Tan es así que dos veces el Departamento de Asistencia Legal de la Comisión Técnica de Transportes acotó la falta de requisito de la proforma presentada para demostrar la compra de la flota de autobuses que se utilizarían en la ruta licitada. ... Este cuerpo colegial comparte, en este sentido, lo establecido por la Contraloría General de la República, al dictaminar el ente contralor la necesidad de que las facturas proforma cumplan con varios requisitos como serían la **autenticación de firmas y los servicios consulares** (al respecto ver Resolución número 75-80 de las ocho horas del 7 de mayo de 1980). Es así como **la falta de ese requisito hace que la oferta de la actora careciere jurídicamente de un documento esencial para tenerla al menos como válida y eficaz** para participar en el concurso público de marras..."

(negrita no es del original). Por su parte la Sala Constitucional ha precisado en el voto 2001-3822, de las diez horas con diecinueve minutos del 11 de mayo del 2001: "...En relación con los trámites que conlleva la consularización del certificado, debe tenerse presente que las normas cuestionadas deben ser aplicadas conjuntamente con el régimen legal que rige el servicio consular. En efecto, la Ley Orgánica del Servicio Consular (N° 46 de 7 de junio de 1925), propiamente en su capítulo 9, regula lo relativo a la fe pública de los cónsules, disponiendo en su artículo 66 que "Los Cónsules de la República revisten el carácter de notarios y tienen autoridad para dar fe, conforme a las leyes, de los actos y contratos. Se puede pues ante ellos otorgar documentos públicos, extender protestas y protestos, declaraciones entre costarricenses y también entre extranjeros , en toda clase de actos o contratos que deban tener su ejecución en Costa Rica (. . .)" Por su parte, el artículo 67 dispone a la letra que "Con el mismo carácter autorizarán los Cónsules los contratos celebrados ante ellos, expedirán certificados y legalizarán documentos y firmas de las autoridades del país en que

funcionen, cuando tales certificados y documentos hayan de surtir efecto en Costa Rica, aunque se trate de extranjeros." (énfasis agregado). Lo anterior resulta entendible tomando en cuenta que tal legalización por parte del cónsul se convierte en un requisito necesario para acreditar la autenticidad del documento y las firmas que exhibe, con miras a la obtención del refrendo por parte del Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto."

En el caso que nos ocupa aunque los contratos son, suscritos en el extranjero, concretamente en Guatemala, es evidente que tienen efectos en Costa Rica no sólo porque una de las empresas se encuentra inscrita y opera en el país de lo que se sigue que los ingresos que generen los créditos otorgados ingresan a su patrimonio, sino porque los mismos son opuestos a la administración tributaria para efectos de que no se aplique la presunción establecida en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. No habiendo sido legalizados, ni autenticados, dichos instrumentos, no se les puede tener como prueba suficiente para efectos de acreditar la existencia de la obligación pactada por las partes y tampoco las tasas de interés supuestamente convenidas. Detectada por el Tribunal la carencia de legalización señalada de los contratos, se confirió audiencia a las partes. La representación estatal se limitó a señalar que a efectos de que los contratos que nos ocupan tengan valor probatorio deben estar debidamente legalizados, sin profundizar en su aseveración. Por su parte, la empresa actora, a través de su apoderado, manifiesta que fue el auditor de Tributación quien certificó e incorporó los contratos al expediente, para motivar los actos administrativos traslados de cargos. Aduce que en tal sentido si el motivo, causa o presupuesto, es el antecedente jurídico que permite ejercer la competencia en el caso concreto y su ausencia determina la imposibilidad de ese ejercicio, nos da como resultado, que los distintos actos dictados en la especie como los traslados y la determinación tributaria son nulos por haberse motivado con base en contratos no legalizados. De tal suerte que el vicio en el motivo del procedimiento, incide directamente en los otros elementos, a saber contenido y fin, puesto que es en atención a la causa que se desencadenó el procedimiento, y por ende la ausencia o defecto del motivo, impide la correcta formación de los otros elementos sustanciales del acto administrativo. Además invoca, a su favor, las resoluciones de Casación 38-84, estableciendo que, en la especie, al igual que en ese caso se trata de una compra venta de mercancías a plazo que hace la empresa tica a las centroamericanas. No es un préstamo porque la actora no otorga ningún desembolso monetario. Agrega que la administración tributaria no tiene ningún poder de imperio, para modificar los intereses pactados en los contratos de compra venta a plazo, porque el artículo 10 de la Ley de la Renta erróneamente aplicado por Tributación, únicamente confiere poder discrecional para modificar los intereses de los contratos de préstamos de financiamiento, cuando no existe documento escrito. O sea, aquellos contratos donde hay arriendo de dinero. Por el contrario la causa del cobro mayor de intereses que

pretende El Fisco, se origina como indican los traslados de cargos, como resultado de ventas a crédito, no tipificado como hecho generador por el legislador. A su vez, invoca la Sentencia de Casación 597-F-2006, ya citada en esta sentencia relacionada con la posibilidad de un bajo margen de utilidad entre operaciones de empresas vinculadas y reitera que, aparte de lo expuesto los intereses pactados en Guatemala son ingresos extraterritoriales no gravados en Costa Rica, conforme al párrafo último del artículo primero de la Ley de la Renta. Estima este Tribunal que en relación con este tema, debe quedar claro que si bien los contratos celebrados por la actora con sus sucursales en Guatemala y El Salvador son parte del expediente cuya copia certificada se hizo llegar a los autos por la Administración Tributaria involucrada, es lo cierto que según se aprecia en dicho expediente, la copia de los contratos son hechos llegar al mismo por la empresa actora en respaldo del escrito en que se impugna los traslados de cargos que le habían sido realizados (folios del 37 al 65 del tomo 2 del expediente administrativo), no fue, en consecuencia, tal y como se aduce, que el auditor de tributación fue quién certificó e incorporó los contratos, al expediente para motivar los actos administrativos de traslados de cargos. En relación con el motivo de dichos actos conviene tener presente que el motivo del acto administrativo lo constituye los antecedentes fácticos y jurídicos que fundamentan la adopción del acto. En este caso, el antecedente jurídico, sea la disposición contenida en el numeral número 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se encuentra plenamente vigente y en torno a los antecedentes fácticos, estos están constituidos, entre otros por: los saldos de cuentas de préstamos por cobrar de los períodos fiscales del 2000 y 2001 de la empresa actora, la nota que dirige el representante legal de la actora a las sucursales de El Salvador y Guatemala, ya en varias veces aludida, el procedimiento empleado por la actora para el cálculo de intereses que se detalla en los traslados de cargos y las declaraciones de rentas que realiza la empresa, donde, justamente, declara los intereses cobrados por Panasonic Centroamericana S. A. (C.R.) a sus sucursales de Guatemala y El Salvador como no gravables. En dichos traslados de cargos, no se aluden como antecedentes fácticos la existencia de los contratos los cuales, son incorporados al expediente por la parte actora sin legalizar, como ya se dijo, con la impugnación de los traslados de cargos. En consecuencia, el supuesto vicio del motivo y con ello, del contenido y el fin de esos actos administrativos, no existe, por lo que debe rechazarse dicho argumento. En relación con el antecedente jurisprudencial identificado con el número 38-84, su invocación carece de sustento pues lo que allí se analiza es la intervención de un tercero que financia al adquirente de la mercadería mediante el conocido descuento de facturas, en cambio en el evento que nos ocupa no interviene ningún tercero, sino es la misma actora la que financia a sus sucursales la adquisición de su mercadería. Llama la atención que se aluda ahora la existencia de una compraventa de mercancía a plazo, cuando anteriormente para fundamentar la supuesta extraterritorialidad de la fuente se alegó la presencia en la operación de dos contratos uno de venta y otro de préstamo que se otorgaba en el exterior. Más lo cierto es que en la realidad lo que

media es una venta de mercadería que se transforma en un préstamo de dinero, ello es así no sólo por el trato que le brinda la actora a la operación en su contabilidad, registrando los intereses en cuentas de préstamos por cobrar, sino también porque así se expresó en la nota que con fecha 21 de marzo del 2000, el señor Yoshio Washiyama, Presidente de Panasonic Centroamericana, dirigía a los señores Rodolfo Monterroso, Gerente de Comercial-Sucursal Guatemala, y Daniel F Deras U, Gerente Administrativo-Sucursal El Salvador, en la cual claramente les expresa que a partir del 1 de abril del 2000, toda mercadería de la marca Panasonic (aparatos y/o pilas) que se les transfiriera debía cancelarse a treinta días naturales, constituyéndose como una cuenta a pagar y a cobrar respectivamente, precisando luego que de no realizar la respectiva cancelación una vez vencida la cuenta, ésta se constituirá como préstamo a las respectivas sucursales, generando un recargo de intereses. En torno al antecedente jurisprudencial 597-F-2006, conviene reiterar, que este Tribunal, según la línea de razonamiento expuesta, no elimina a priori la posibilidad de que entre empresas vinculadas se pacten préstamos de dinero con tasas de intereses inferiores a las de mercado, no obstante, debe acreditarse, adecuadamente, no sólo la existencia de la tasa de interés misma, sino también la razón del negocio atendible. Aspectos que no fueron acreditados en autos. El tema de la extraterritorialidad de la fuente de los intereses ya fue abordado supra. En suma, habiendo incumplido la actora con aportar los elementos probatorios suficientes como para destruir la aplicación de la presunción contemplada en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ponderando que estaba en el deber de demostrar en forma fehaciente e indubitable, que de acuerdo con la realidad económica el tipo de interés pactado, menor a la presunción legal, es real y no ficticio y que en consecuencia no está expresamente acordado en esos términos, para perjudicar los intereses del Estado, acreditación que no fue satisfecha, procede desestimar la acción para en su lugar confirmar lo actuado por la administración tributaria.

D. DE LAS PRETENSIONES Y EXCEPCIONES: Conforme lo expuesto, se declara sin lugar la demanda que nos ocupa y se confirma la resolución N° 354-2005-P, dictada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, a las nueve horas y treinta minutos del veinticinco de agosto del dos mil cinco. Se declaran sin lugar las excepciones de falta de legitimación activa, pasiva e interés actual, comprendidas en la excepción sine actione agit, opuestas por la representación estatal. En cuanto a la falta de legitimación activa y pasiva, es evidente que entre actora y demandado existe una relación jurídico administrativa, producto de la relación de sujeción general que media entre el contribuyente y el Estado, por lo que carece de asidero la supuesta falta de legitimación activa y pasiva que opone la representación estatal. En relación con el interés de la actora, su actualidad es patente ante el cobro que le realiza la demandada de intereses presuntivos. En lo que atañe a la excepción de falta de derecho, se debe

admitir pues del modo que se ha expuesto, es evidente que no le asiste derecho a la actora en relación con sus pretensiones.”

4. Sobre la Determinación de la Renta por Medios Presuntivos

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]^v

Voto de mayoría

“IV- RESPECTO A CUANDO ES PROCEDENTE LA APLICACIÓN DE UN MÉTODO DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE PRESUNTA: En este asunto en lo medular, se viene discutiendo el tema de cuando debe aplicarse un método de determinación tributaria bajo estimación directa o base cierta, y lo más importante para este caso, cuando la Administración Tributaria se encuentra habilitada para aplicar el método de estimación indirecta o sobre base presunta, para determinar una obligación tributaria. En ese sentido, esta sección de este Tribunal, ya había realizado un análisis detallado de los distintos métodos de determinación de la obligación tributaria en la sentencia número 1868-2009 de las dieciséis horas con veinte minutos del tres de setiembre del dos mil nueve, la cual es conveniente citar un extracto de la misma, con la finalidad de determinar los parámetros que se deben aplicar al caso concreto. En lo concerniente indica la resolución indicada, lo siguiente:

“IV. SOBRE LOS MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. Para una mejor comprensión de lo que de seguido se analizará, este Tribunal estima necesario referirse a los distintos métodos de determinación de la obligación tributaria que contempla nuestro ordenamiento jurídico. En términos generales, la determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos, destinados a establecer en cada caso, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación impositiva. Debe señalarse que en nuestro medio, rige el principio de la autodeterminación de la obligación tributaria, según la cual es el propio sujeto pasivo quien determina sus obligaciones tributarias, a través de la declaración que se realiza al finalizar el período fiscal de cada tributo. Lo anterior se desprende de los artículos 120 y 122 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Ahora bien, ello no obsta que la Administración Tributaria, en ejercicio de las potestades de fiscalización que le son propias, pueda verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y determinar si lo declarado, corresponde a la carga tributaria que corresponde a cada sujeto, según su capacidad económica. En este sentido, el numeral 121 del citado Código dispone que *“La determinación por la Administración Tributaria es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributarios o su inexistencia.”* Interesa analizar dos de las formas para determinar la base imponible de los tributos, que regula el ordinal 125 del CNPT. De pleno inicio y como regla general, debe aplicarse el

método de estimación directa o de base cierta, el cual es definido por la norma de cita como aquél en que se toman en cuenta los elementos que permiten conocer en forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria. De esta forma, considerando el conjunto de deberes formales de carácter contable o registral que se imponen a los contribuyentes, es factible que por medio de las declaraciones, libros y registros comprobados administrativamente, documentos justificantes y en general, de la contabilidad concreta del sujeto pasivo, se pueda establecer con bastante precisión el monto de sus ingresos, gastos e incrementos patrimoniales. Se afirma, por ello, que el método de estimación directa se sirve de datos reales que resultan de la declaración del sujeto obligado y de su contabilidad, a la que debe ajustarse dicha declaración. Señala también el canon 125 indicado que si no fuere posible aplicar el método sobre base cierta, puede utilizarse **el método de estimación indirecta o sobre base presunta**, esto es, tomando en cuenta los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan determinar la existencia y cuantía de dicha obligación. En este sentido, se acude a indicios razonables que pueden extraerse o elaborarse de la propia situación tributaria del contribuyente, sobre la base de sus actividades o de la de otros en una situación similar. Es necesario recalcar eso sí, que la utilización del método de estimación por base presunta es excepcional, restrictiva y subsidiaria, esto es, solo procede si no es posible estimar la obligación tributaria sobre base cierta. Lo anterior no solo porque así lo indica el numeral 125 citado, sino también porque ello se desprende de la interpretación armónica de varias normas del citado Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Así, el artículo 124 del CNPT faculta a la Administración Tributaria a realizar una determinación oficiosa cuando el contribuyente no haya presentado declaraciones juradas, o cuando habiéndolas presentado, hayan sido objetadas por los órganos tributarios por considerarlas falsas, ilegales o incompletas. Indica también la norma que esa determinación oficiosa de la obligación tributaria del contribuyente o responsable puede realizarse en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla. Finalmente, señala que aunque se haya presentado la respectiva declaración, la Administración Tributaria puede proceder a la estimación de oficio si ocurre alguna de las circunstancias siguientes: a) Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros a los que se encuentra obligado de conformidad con el inciso a) del artículo 104 de ese mismo código. b) Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten; y c) Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses. Para los efectos de las disposiciones anteriores, se consideran indicios reveladores de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, los señalados en el inciso b) del artículo 116 del citado código. Aunado a lo anterior, el ordinal 116 del mismo cuerpo normativo cuando regula los elementos que se tomarán

en cuenta para verificar y determinar la obligación tributaria, establece expresamente en su inciso b) que ante la ausencia de libros y registros, de documentación o de ambos; o cuando a juicio de la Administración los mismos fueran insuficientes o contradictorios, se deben tener en cuenta los indicios que permitan estimar la existencia y medida de la obligación tributaria. Recalca la norma de cita que sirven especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación; el volumen de las transacciones de toda clase e ingresos de otros períodos; la existencia de mercaderías y productos; el monto de las compras y ventas efectuadas; el rendimiento normal del negocio o explotación objeto de la investigación o el de empresas similares ubicadas en la misma plaza; los salarios, alquiler del negocio, combustibles, energía eléctrica y otros gastos generales; el alquiler de la casa de habitación; los gastos particulares del contribuyente y de su familia; el monto de su patrimonio y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Tributaria o que ésta reciba o requiera de terceros. Finalmente, el artículo 18 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria establece que "...Cuando la Administración Tributaria pretenda acudir al método de base presunta a que se refiere el artículo 125, inciso b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, deberá demostrar y motivar la existencia de alguna de las circunstancias a que se refiere el artículo 124, incisos a), b) y c) de dicho cuerpo legal..." De las normas citadas, podemos concluir que, el método principal de determinar la obligación tributaria es, sin duda, la estimación sobre base directa o cierta, por la seguridad que reviste al disponer la Administración Tributaria de los antecedentes necesarios y relacionados con el hecho generador que le permiten valorar la efectividad y magnitud económica de las circunstancias contenidas en él. Si esa estimación resultara imposible, la Administración estaría habilitada para utilizar un método subsidiario, sea, la estimación sobre base indirecta, indicios o presunciones. Debe insistirse, eso sí, que la utilización de este método presuntivo estaría condicionada a que se demuestre la existencia de alguna de las causales taxativas que señala el numeral 124 en relación con el 116 del CNPT; lo que supone el deber ineludible de motivar, en cada caso concreto, cuál de esas circunstancias ha acaecido. Finalmente, es claro también que esa estimación presuntiva, por ser excepcional y subsidiaria, debe respetar los límites de la discrecionalidad administrativa que detalla, entre otros, los numerales 15, 16 y 160 de la Ley General de la Administración Pública, a saber, las reglas unívocas de la ciencia, de la técnica, la lógica, razonabilidad, justicia, conveniencia."

Según lo expuesto de forma clara en el extracto citado de la sentencia emitida por esta misma Sección de este Tribunal Contencioso Administrativo, se pueden precisar los puntos expuestos a efectos de ser aplicados a las circunstancias del caso que nos ocupa. En ese orden de ideas, este órgano jurisdiccional llega a las siguientes consideraciones: **1)** Existe el principio de autodeterminación de la obligación tributaria, que en el caso del impuesto sobre la renta es muy claro, ya que los contribuyentes

deben presentar su declaración al finalizar el período fiscal. Es decir, la regla general es que el contribuyente determina ante la Administración Tributaria su propia obligación tributaria, en ese caso del impuesto sobre la renta; **2)** Dentro de las potestades de fiscalización otorgadas por el ordenamiento jurídico a la Administración Tributaria, ésta se encuentra facultada para verificar si los contribuyentes han cumplido adecuadamente con las autodeterminaciones de sus obligaciones tributarias; **3)** Esta facultad de la Administración Tributaria, de verificar la determinación de los tributos, la puede hacer, según lo dispuesto en el artículo 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sobre una estimación directa o base cierta. Este primer método se aplica como regla general, cuando la Administración Tributaria puede extraer información con base en los deberes formales que los contribuyentes deben cumplir en materia contable, como declaraciones, libros, registros, documentos justificantes entre otros, según lo regula el numeral 128 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, entre otras normas tributarias. En palabras sencillas, la base cierta se determina con la información o datos reales de la contabilidad que lleve el contribuyente; **4)** Ahora bien, en defecto de que la Administración Tributaria se vea imposibilitada de poder aplicar el método de determinación de la obligación tributaria por estimación directa o base cierta, debe acudir a la estimación indirecta o de base presunta; **5)** Precisamente, el artículo 124 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es la norma que indica cuales son los casos que habilitan a la Administración Tributaria a utilizar una determinación indirecta o sobre base presunta. En ese sentido, dicho numeral dispone:

ARTICULO 124. Determinación de oficio. Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas, o cuando las presentadas sean objetadas por la Administración Tributarias por considerarlas falsas, ilegales o incompletas, dicha Administración puede determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable, sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.

Asimismo, aunque se haya presentado la declaración jurada, la Administración Tributaria puede proceder a la estimación de oficio si ocurre alguna de las circunstancias siguientes:

a) Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros a que alude el inciso a) del artículo 104 de este Código;

b) Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten; y

c) Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses.

Para los efectos de las disposiciones anteriores, se consideran indicios reveladores de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, los señalados en el inciso b) del artículo 116 de este Código.

Esta norma es clara en establecer que la aplicación de la base presunta, se puede aplicar en las estimaciones de oficio, por las siguientes circunstancias: **a)** El contribuyente no presente del todo su declaración jurada, y la Administración Tributaria se vea imposibilitada con la información que cuente de determinar de forma directa o cierta la obligación Tributaria; **b)** El contribuyente presenta su declaración jurada. Sin embargo, la Administración Tributaria objeta esa declaración por lo siguientes motivos taxativos: **Primero:** El contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros a que alude el inciso a) del artículo 104 de este Código; **Segundo:** El contribuyente no presente los documentos justificativos de las operaciones contables; **Tercero:** El contribuyente no proporcione los datos e informaciones que se le soliciten por parte de la Administración Tributaria; **Cuarto:** La contabilidad sea llevada por el contribuyente en forma irregular o defectuosa; **Quinto:** Los libros que debe llevar el contribuyente tengan un atraso mayor de seis meses. Nótese que estos cinco supuestos, que este Tribunal los sintetizó con base en lo expuesto en la norma citada, tienen en común el hecho de que el contribuyente lleva mal o en desorden su contabilidad o en general la información es insuficiente o imprecisa y esto provoca que la Administración Tributaria sea vea imposibilitada de realizar una determinación oficiosa sobre base cierta, ya que los datos con que cuenta no la conducen a la seguridad y certeza necesaria para realizar una determinación directa. Ahora bien, el citado artículo del Código de Normas y Procedimientos Tributarios debe ser relacionado para el caso que nos ocupa con el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en lo pertinente para el dictado de esta sentencia indica lo siguiente:

ARTICULO 13. Otras rentas presuntivas. Para los contribuyentes que sean personas físicas, independientemente de la nacionalidad y el lugar de celebración de los contratos, así como para las empresas individuales de responsabilidad limitada y las empresas individuales que actúen en el país, se presumirá que, salvo prueba directa o indirecta en contrario, obtienen una renta mínima anual por los conceptos siguientes:

a) Prestación de servicios en forma liberal: todo profesional o técnico que preste servicios sin que medie relación de dependencia con sus clientes, que no presente declaración sobre la renta cuando corresponda y, por ende, no cancele el impuesto correspondiente o no emita los recibos o comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria, como lo establece esta Ley, o que incurra en alguna de las causales establecidas en los incisos 1) y 2), del presente artículo, se presumirá que obtiene una renta neta mínima anual de acuerdo con la clasificación siguiente:

i) Médicos, odontólogos, arquitectos, ingenieros, abogados y notarios, agrimensores, contadores públicos, profesionales de las ciencias económicas, y corredores de bienes raíces, el monto equivalente a trescientos treinta y cinco (335) salarios base. (...)

(...) Las presunciones establecidas en este artículo se aplicarán si ocurre alguna de las siguientes causales:

1. Que no presenten la declaración de la renta.

2. Que no lleven las operaciones debidamente registradas en los libros legales y amparadas por comprobantes fehacientes y timbrados, cuando corresponda.

Las presunciones establecidas en este artículo no limitan las facultades de la Administración Tributaria para establecer las rentas netas que realmente correspondan, por aplicar las disposiciones de esta Ley y del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. (...)

De esta norma se extraen supuestos similares a los comentados anteriormente del artículo 124 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que cabe resaltarlos de la siguiente forma: **a)** La norma está diseñada principalmente para los casos de contribuyentes que desarrollen profesiones liberales; **b)** Esos profesionales se les aplicará la renta presunta si no presentan del todo su declaración del impuesto sobre la renta; **c)** También se aplica renta presuntiva si estos profesionales no emiten los recibos o comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria y como establece la Ley; **d)** En general, la renta presuntiva se aplica cuando los profesionales indicados en la norma citada, no lleven las operaciones debidamente registradas en los libros legales y amparadas por comprobantes fehacientes y timbrados, cuando corresponda. En resumen, la Administración Tributaria se encuentra habilitada de aplicar la renta presunta cuando un profesional liberal, no presente los comprobantes de sus ingresos o lleve una mala contabilidad de su oficina de servicios profesionales, sea que haya o no presentado la declaración del impuesto sobre la renta, es decir, es obligación de este tipo de contribuyentes, llevar su contabilidad de forma adecuada y ordenada, así como contar con los respaldos documentales de las operación que realicen y que generen honorarios profesionales o ganancias producto de la práctica profesional; **e)** La Administración Tributaria, cuando se ve obligada a aplicar una estimación indirecta o sobre base presunta, debe demostrar los supuestos de hecho que se han venido analizando. Si la Administración Tributaria demuestra esas circunstancias dentro del procedimiento administrativo tributario determinativo, le corresponde al contribuyente la carga de probar que los hechos demostrados por la Administración Tributaria, no son ciertos. Esto precisamente lo establece el numeral citado de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al indicar "*se presumirá que, salvo prueba directa o indirecta en contrario*". En este mismo sentido, esta obligación de la Administración Tributaria de comprobar los

hechos que le impiden utilizar una determinación tributaria sobre una base cierta o directa, por lo que la habilita a aplicar una base presunta, viene establecida en el párrafo final del artículo 18 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, que dispone:

"Artículo 18.— (...) Cuando la Administración Tributaria pretenda acudir al método de base presunta a que se refiere el artículo 125, inciso b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, deberá demostrar y motivar la existencia de alguna de las circunstancias a que se refiere el artículo 124, incisos a), b) y c) de dicho cuerpo legal."

Ahora bien, si la Administración Tributaria cumplió con demostrar los supuestos que la habilitan a aplicar una determinación tributaria sobre base presunta, le corresponde al contribuyente desvirtuar lo comprobado por la Administración Tributaria, aportando prueba que demuestre lo contrario. En otras palabras, probados los supuestos que le permiten a la Administración Tributaria aplicar una renta presunta, en el caso del impuesto sobre la renta, el contribuyente tiene la carga de probar que esos supuestos no son ciertos. Justamente aquí debe aplicarse lo dispuesto en el numeral 19 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, que establece:

"Artículo 19.—Carga de la prueba. La carga de la prueba incumbe a la Administración Tributaria respecto de los hechos constitutivos de la obligación tributaria material, mientras que incumbe al contribuyente, responsable o declarante respecto de los hechos impeditivos, modificativos o extintivos de la obligación tributaria. En ese sentido, corresponderá a estos últimos, según el caso, demostrar los hechos que configuren sus costos, gastos, pasivos, créditos fiscales, exenciones, no sujeciones, descuentos y en general los beneficios fiscales que alega existentes en su favor."

Precisamente, esta misma Sección de este Tribunal Contencioso Administrativo, analizó los alcances y la interpretación adecuada sobre la carga de la prueba en materia tributaria, según lo establecido en el artículo citado. En este sentido, mediante sentencia número 1270-2009 dictada a las dieciséis horas con veinte minutos del veintiséis de junio del dos mil nueve, se indicó en lo pertinente para el dictado de esta sentencia, lo siguiente:

"IX. Sobre la carga de la prueba. *Por otra parte, estima este Tribunal, la demostración de la convergencia del hecho condicionante que da cabida al efecto sancionador, es un aspecto que solo incumbe a la Administración Tributaria. No comparte este órgano colegiado lo expresado por la Administración en cuanto señala que en materia tributaria, la carga de la prueba siempre incumbe al contribuyente. El numeral 19 del Reglamento General de Gestión Fiscalización y Recaudación Tributaria señala que la carga probatoria incumbe al Fisco en lo que atañe a los hechos constitutivos de la obligación tributaria material y al sujeto pasivo respecto de los hechos impeditivos, modificativos o extintivos de ese deber contributivo. Por su parte, ante la remisión*

general que en materia de procedimiento hacen los ordinales 77 y 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios a la Ley General de la Administración Pública y el Código Procesal Civil, resultan aplicable el precepto 317 de ese último cuerpo normativo. Esto implica en cada caso, un análisis de la atribución del deber demostrativo, que no en todos los casos ha de trasladarse al sujeto pasivo. Dentro de un marco casuístico, la carga probatoria debe distribuirse entre las partes en conflicto, de manera tal que el denominado "onus probandi", corresponde a quien se encuentre en posibilidad más próxima y en mejores condiciones para ofrecer las probanzas al procedimiento. En este sentido puede verse el fallo 212 de las 8:15 horas del 25 de marzo del 2008 y número 300 de las 11:25 horas del 26 de marzo del 2009, ambos de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Ergo, no debe asignarse el deber de acreditación en todos los casos al contribuyente, cuando sea la Administración quien está en posición más favorable para aportar los elementos que permitan determinar un aspecto fáctico relevante. En ese sentido, en el marco del ejercicio sancionador tributario, el mismo numeral 18 del Reglamento de previa cita señala que: "La determinación de los tributos, la imposición de las sanciones, y en general toda decisión de la Administración Tributaria deberá fundarse en los hechos que aparezcan probados en el respectivo expediente." Con ello, como se ha dicho, se impone el deber de la Administración de acreditar la existencia de alguna de las causas que justifiquen la imposición del efecto represivo dispuesto en el citado numeral 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a modo de requisito de validez de tal consecuencia. Así también lo establece el canon 148 ibidem en cuanto expresa: "En todos los casos, a la Administración Tributaria le corresponde acreditar, según el principio de libre valoración de la prueba y mediante el procedimiento sancionador referido en esta sección, que el sujeto pasivo es el autor de las infracciones". Sin embargo, en aplicación del citado ordinal 317 del Código Procesal Civil, es claro que cuando el Fisco ha establecido mediante el procedimiento determinativo la existencia de irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones formales y/o materiales y luego en sede sancionatoria se establece la concurrencia de los criterios que permiten hacer surgir la sanción administrativa, es el fiscalizado quien debe traer al proceso los elementos que establezcan su desvinculación con la conducta reprochada o bien, las causas que le liberen de la responsabilidad ante la Administración."

Aplicando lo expuesto por este mismo Tribunal en la sentencia citada, al caso particular que nos ocupa, si la Administración Tributaria ha tenido por probado dentro del procedimiento administrativo tributario determinativo, la existencia de los supuestos que la habilitan a aplicar una estimación tributaria utilizando una base presunta, le corresponde al contribuyente aportar el material probatorio, sea en la sede administrativa o en la jurisdiccional, que demuestre que los supuestos de hecho establecidos en el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el numeral 124 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, no se presentan. En general, si la

Administración Tributaria, cumple con todo lo explicado en este considerando, se encuentra habilitada a utilizar una determinación tributaria realizada con una base presunta o indirecta, que es justamente lo que sucedió en este caso, y que de seguido será objeto de análisis por parte de este órgano jurisdiccional.”

5. Acciones de Inconstitucionalidad contra el Sistema de Renta Presuntiva

[Sala Constitucional]^{vi}

Voto de mayoría

“I. Sobre la admisibilidad de la acción. La acción interpuesta cumple los requisitos de admisibilidad dispuestos en el artículo 75 y siguiente de la Ley de la Jurisdicción Constitucional. El asunto previo es un procedimiento administrativo que está en fase de agotamiento de la vía administrativa ante el Tribunal Fiscal Administrativo. En dicho procedimiento la Administración Tributaria realizó una determinación sobre base presunta de la renta del accionante, aspecto que este impugnó ante la autoridad competente. La acción es entonces, medio razonable de amparar el derecho que se considera lesionado en tanto con ella se pretende la anulación de la norma que da sustento jurídico a la actuación de la Administración.

II. Objeto de la acción. El accionante impugna las siguientes disposiciones:

1. Artículo 13.a.1. de la Ley N° 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta. "Otras rentas presuntivas (*) Para los contribuyentes que sean personas físicas, independientemente de la nacionalidad y el lugar de celebración de los contratos, así como para las empresas individuales de responsabilidad limitada y las empresas individuales que actúen en el país, se presumirá que, salvo prueba directa o indirecta en contrario, obtienen una renta mínima anual por los conceptos siguientes:

a) Prestación de servicios en forma liberal: todo profesional o técnico que preste servicios sin que medie relación de dependencia con sus clientes, que no presente declaración sobre la renta cuando corresponda y, por ende, no cancele el impuesto correspondiente o no emita los recibos o comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria, como lo establece esta Ley, o que incurra en alguna de las causales establecidas en los incisos 1) y 2), del presente artículo, se presumirá que obtiene una renta neta mínima anual de acuerdo con la clasificación siguiente:

i) Médicos, odontólogos, arquitectos, ingenieros, abogados y notarios, agrimensores, contadores públicos, profesionales de las ciencias económicas, y corredores de bienes raíces, el monto equivalente a trescientos treinta y cinco (335) salarios base."

2. Decreto 18445-H, Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Artículo 15.

"Otras rentas presuntivas. Para los contribuyentes que sean personas físicas independientemente de la nacionalidad y el lugar de celebración de los contratos, así como para las empresas individuales que actúen en el país, se presumirá que, salvo prueba directa o indirecta en contrario, que obtienen una renta mínima anual, de conformidad con la clasificación que se establece en el artículo 13, incisos a) y b) de la Ley

La Administración Tributaria queda facultada para establecer las rentas netas que realmente correspondan, sobre la base de investigaciones directas de la actividad desarrollada por el profesional, técnico o transportista. En tales casos la Dirección debe impugnar total o parcialmente las anotaciones de los libros de contabilidad que lleve el profesional, técnico o transportista, si ese es el caso, y establecerá su renta imponible sobre la base de los elementos de prueba que señala el artículo 116 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En materia de registros contables y comprobantes que deben amparar las anotaciones en los registros contables, estos contribuyentes estarán sujetos a lo dispuesto en los artículos 9º y 53 de este Reglamento.

Para efectos de este artículo se entiende como salario base (*) la contenida en el artículo 2º de la ley N° 7337."

3. Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755.

"**Artículo 125.** Formas de determinación. La determinación por la Administración Tributaria se debe realizar aplicando los siguientes sistemas:

a) ...

b) Si no fuere posible, sobre base presunta, tomando en cuenta los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan determinar la existencia y cuantía de dicha obligación."

III. Sobre el artículo 13 inciso a.1 de la Ley del Impuesto de la Renta. Recientemente, en la resolución No. 2009-000309 de las quince horas del diecisiete minutos del catorce de enero de dos mil nueve, la Sala se refirió a los principios de igualdad y capacidad contributiva frente a la renta presunta. En relación con el tema, indicó:

"II. Sobre la presunta violación a los principios de igualdad y capacidad contributiva. El accionante alega violaciones concretas que a su juicio motivan la declaratoria de inconstitucionalidad de la norma. En primer término, que la renta presunta lesiona los principios constitucionales de igualdad y capacidad económica o contributiva, pues faculta a la Administración para presumir una renta anual irreal e ilusoria. Este

Tribunal ya ha externado su criterio en relación con alegatos similares a los expuestos por el accionante, relacionados con el tema de la renta presuntiva. En cuanto a la violación de los principios de igualdad y capacidad contributiva, la Sala ha determinado que la renta presunta no lesiona ninguno de los dos. En general, y refiriéndose al tema tributario, el Tribunal ha manifestado que el propósito inmediato que lleva al Estado a establecer los impuestos es contar con recursos para satisfacer las erogaciones que demanda la prestación de los servicios públicos; ni el Estado ni el mercado, pueden por sí solos, solventar las necesidades sociales de sus habitantes. Por tal razón, es indispensable que los miembros de una sociedad colaboren económicamente para cumplir aquellos fines sociales que son de interés de todos, motivo por el cual es preciso que dichos recursos lleguen al fisco en forma oportuna. El pago constituye, entonces, el medio natural para la extinción de la obligación fiscal; al abonar el dinero del monto de la deuda tributaria, satisfaciendo el total respectivo según la liquidación que se ajuste a la ley y en la oportunidad que ella prevé, el contribuyente se libera de las consecuencias que tal obligación fiscal implica. Sin embargo, la obligación constitucional de contribuir a las cargas públicas supone no solo el efectivo pago de impuestos, sino también el deber de suministrar a la Administración información atinente a su situación fiscal, de manera que aquélla cuente con elementos suficientes para corroborar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Ahora bien, pueden presentarse casos en los que la Administración Tributaria considere que la información aportada por el contribuyente en cuanto a su situación tributaria no es cierta o esté incompleta. En tales supuestos, aquella puede aplicar determinados criterios objetivos que le permitan “presumir” con razonabilidad, la verdad real de la cuantía de la deuda, o bien, su inexistencia. Sobre este aspecto, la Sala ha señalado:

“(…) existe un evidente interés público consistente en que los contribuyentes cumplan en forma exacta y ajustada a la ley con sus obligaciones tributarias, siendo de esta manera, el pago justo de los impuestos, un principio de acatamiento obligatorio para los habitantes y el Estado. Las razones expuestas justifican el deber de los contribuyentes de proveer la información necesaria con el objeto de acreditar las situaciones jurídicas tributarias que les conciernan. Por otra parte, el orden constitucional dispone y tutela los principios esenciales y las garantías fundamentales de los contribuyentes. Lo anterior también determina un equilibrio en el orden público, en el cual, justo pago, buena fe, legalidad, objetividad, técnica y razonabilidad, entre otros, son parámetros que no sólo protegen a las personas, sino que además, aseguran la existencia del sistema tributario como fuente de recursos para la realización de los intereses de la sociedad y la democracia.” La Administración debe contar con medios efectivos de control, pues de lo contrario, la evasión y no el pago sería la regla, con el eventual perjuicio para toda la sociedad. Por otra parte, tampoco el principio de igualdad resulta lesionado. Sobre el principio de igualdad aplicado en el ámbito tributario, este Tribunal ha dicho:

"V. Sobre la discriminación del impuesto: Como se ha dicho, el principio de igualdad en materia tributaria implica que todos deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes, lo cual no priva al legislador de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable. De manera que resulta contrario a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sola clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos. El principio de igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, sea dar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas, en consecuencia no deben resultar afectadas personas o bienes que fueren determinados singularmente, pues si eso fuera posible, los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio. La generalidad es una condición esencial del tributo; no es admisible que se grave a una parte de los sujetos y se exima a otra."

(sentencia 5749-93). Es así como, en el caso concreto, la norma no viola el principio de igualdad pues se aplica a todos los contribuyentes que cumplan los supuestos que la legislación establece. El hecho de que, entre el grupo de contribuyentes a quienes se aplica la renta presunta, a unos se les asigne una renta mayor que a otros, obedece a las circunstancias particulares de cada caso que en ningún momento supone una violación del principio de igualdad.

III. Sobre el carácter sancionatorio de la renta presunta. Alega el accionante en segundo término, que la norma impugnada constituye una "sanción atípica", violatoria de los principios de legalidad, reserva de ley, tipicidad de las sanciones y derecho de defensa, pues castiga una conducta considerada impropia, que no fue tipificada en la Ley como una sanción, no obstante tener naturaleza punitiva. La Sala no comparte el criterio del accionante, en tanto el Tribunal ha considerado que la renta presunta no tiene tal naturaleza, sino que es mera consecuencia de hechos u omisiones del propio contribuyente. El ordenamiento tributario establece una serie de presupuestos normativos o hechos gravados a partir de los cuales surgen obligaciones, los cuales el contribuyente conoce o debe conocer. Asimismo señala las formas de determinación, pago o cancelación, así como la obligación de guardar y conservar los respaldos probatorios de los hechos y actos que tengan trascendencia tributaria. En ese sentido, si el administrado no brinda información completa y cierta sobre los hechos y actos sujetos a la legislación tributaria, tal y como es su deber constitucional, tendrá luego la obligación de demostrar con datos ciertos la verdad sobre la cuantía de su deuda o su inexistencia. La determinación sobre base presunta es un mecanismo que se activa cuando la Administración Tributaria no tiene la posibilidad de aplicar la determinación

sobre base cierta, precisamente por motivos atinentes al contribuyente. Al no tener la renta presunta naturaleza sancionatoria, no se violan los principios de tipicidad de las sanciones y non bis in idem. Por otra parte, se trata de una presunción iuris tantum, es decir, un "juicio hipotético" que puede ser desvirtuado por el interesado a través de la prueba correspondiente, lo que garantiza la tutela al derecho de defensa del administrado.

IV. Sobre el principio constitucional de proporcionalidad. El accionante alega que la determinación de renta sobre base presunta es arbitraria y desproporcionada por sus efectos confiscatorios y que es contraria al principio de igualdad al no atender a la capacidad jurídica de los contribuyentes. Respecto del primer alegato, es oportuno recordar que este Tribunal ha dicho que "...la norma que fija un tributo, debe ser proporcional y razonable, para que no discrimine en perjuicio de una sola persona o actividad frente a las demás" (sentencia número 0633-94 de las 15:18 horas del 31 enero de 1994). Esta proporcionalidad y razonabilidad no sólo se refiere a la generalidad del tributo, sino también al monto o quantum del tributo mismo. En el caso de la renta presunta es oportuno indicar que en la sentencia número 2002-5427 de las 11:13 horas del treinta y uno de mayo, la Sala ratificó la constitucionalidad del soporte legal que tiene la renta presuntiva. Para ello, tomó en consideración el análisis hecho por el Tribunal de Casación en materia tributaria y concluyó que aquélla no viola los principios de razonabilidad, racionalidad y proporcionalidad:

"La jurisprudencia de la Casación despeja finalmente una serie de cuestiones que reafirman la falta de fundamento de esta acción. En primer lugar, las determinaciones presuntivas -como ya se vio- no pueden ser arbitrarias, dado que jurídicamente son el resultado de un método técnico (jurídico, contable). Ese método considera hechos conexos con el hecho generador, toma en cuenta información objetiva y fidedigna sobre el contribuyente, constituye indicios, se realiza sobre cálculos numéricos, e implica -como lo dice aquella Sala- la existencia de juicios de probabilidad, que deben ser razonables, medidos y acordes con las circunstancias e indicios del hecho gravado. De esta forma, no lleva razón la accionante en cuanto a sus afirmaciones. El orden jurídico impositivo (incluyendo a la Administración tributaria y a los tribunales que ejercen control de legalidad sobre ella), no permite la posibilidad de hacer determinaciones de impuestos antojadizas. Tampoco es cierto que las determinaciones presuntas pueden carecer de sustento, ya que se cimientan sobre un conjunto de circunstancias (el hecho fundamental) que sirve para establecer la obligación. Asimismo, los "juicios de probabilidad" tienen como parámetros a los principios de razonabilidad y proporcionalidad. Por otra parte, el contribuyente tiene la obligación de proporcionar la información que la ley le requiera para acreditar y verificar las situaciones jurídicas tributarias que le conciernen. De acuerdo con lo expuesto, resulta infundado entonces, decir que dichas determinaciones pueden realizarse sin sustento y que los órganos jurisdiccionales evaden su función contralora sobre ellas al no

importarles si son fundadas o infundadas. En este mismo sentido, tampoco es cierto que el contribuyente no puede probar si el cobro se ha efectuado con criterio técnico legal o si es abusivo.” En este sentido, si el accionante estima que la Administración Tributaria ha obviado elementos objetivos al establecer el monto de la renta presunta que le corresponde cancelar, ello constituye un tema de legalidad que deberá discutir en la jurisdicción ordinaria, donde existen varias instancias ante las cuales puede plantear los motivos de su inconformidad.

V. Conclusión. En virtud de lo expuesto, por no existir razones que justifiquen un cambio del criterio seguido por este Tribunal en este tema, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9 párrafo segundo de la Ley de Jurisdicción Constitucional, se rechaza por el fondo la acción interpuesta.”

IV. El accionante también expone que la “renta presuntiva profesional” está basada en prueba indiciaria que no es suficiente para determinar un ingreso real, que el procedimiento que se sigue para establecer esa renta no observa los principios del debido proceso, pues la Administración descarta prueba sin dar fundamento alguno y pretende que el contribuyente demuestre hechos negativos. Sobre el tema de la prueba y los principios procesales que debe observar la Administración en los procedimientos de determinación de renta sobre base presunta, en la resolución N° 2011001356 de las quince horas y cincuenta y ocho minutos del dos de febrero del dos mil once, en la cual indicó:

“El problema fundamental que ocupa esta Sala con la acción de inconstitucionalidad, radica en que cualquier contribuyente del impuesto de la renta, que habiendo omitido llevar a cabalidad su contabilidad formal y/o material, debe someterse a la determinación del impuesto con fundamento en una renta mínima anual establecida por la Ley, calculada con base en salarios base. No obstante los argumentos que señala el accionante y la ampliación que de ellos hace el coadyuvante, no estima la Sala necesario revertir el pronunciamiento transcrito. Por el contrario debe reafirmarse lo sostenido por varias razones: La primera dado que se trata de uno de los diferentes métodos para determinar la base imponible de un impuesto escogido por el legislador, sea mediante la estimación directa, la objetiva o la estimación indirecta, siendo ésta última la que se ajusta cuando no se puede aplicar la estimación de base cierta o directa. Esta Sala comprende que puede ser crítica la determinación del impuesto sobre la Renta, cuando se debe presumir hechos, o incluso existiendo discrepancia, sea el resultado de la estimación objetiva. Sin embargo, la misma ley tributaria señala que se puede desvirtuar las determinaciones realizadas por la Administración Tributaria. En un segundo aspecto, el accionante cuestiona la norma en lo que entiende esta Sala, por cuanto “encasilla” diferentes profesiones y actividad lucrativas a una determinada consecuencia jurídica, lo que riñe con el requisito de generalidad y de no discriminación que debe contener toda norma tributaria. Si bien, las disposiciones generales que

desarrollen los poderes públicos deben contener, intrínsecamente, reglas justas y de equidad que se apliquen a todas las personas físicas o jurídicas, que de hecho y de derecho se encuentren bajo su autoridad, no es dable que se extraigan categorías o grupos sin una justificación objetiva y razonable. Aunque todos los seres humanos son diferentes, en principio debemos estar sujetos a las mismas normas, dado que éstas deben ser impersonales y universales, salvo, cuando el legislador desciende de aquella generalidad en otras menores, de conformidad con los artículos 121 inciso 1) de la Constitución Política, lo que le permite establecer discrecionalmente diferencias creando categorías o diferencias entre unas situaciones de otras, que generan consecuencias jurídicas entre las personas. Ahora bien, es claro de lo dispuesto en la sentencia transcrita arriba dos obligaciones fundamentales frente al poder tributario del Estado que nace del artículo 18 constitucional: la obligación de tributar para el mantenimiento del Estado y la segunda la obligación de brindar la información que se requiere para determinar veraz y realmente el cumplimiento de la obligación tributaria. Ciertamente, en el ejercicio de la libertad de configuración de las leyes que goza el legislador éste puede escoger formas más o menos perfeccionadas para agrupar categorías de profesiones u oficios y asignarle una misma consecuencia jurídica, lo cual no desvirtúa la generalidad y universalidad que requieren las normas y que se quiere atacar en la acción, dado que todos los médicos, odontólogos, arquitectos, ingenieros, abogados y notarios, etc. tendrían asignados una única consecuencia en la norma de incumplir con aquella obligación constitucional explicada en el precedente. Ciertamente, la norma complica la determinación del impuesto en forma grosera, por lo que, corresponde a esta Sala analizar si la consecuencia jurídica dada por el legislador, al señalar una renta neta mínima anual, se encuentra totalmente desligada de una situación de hecho real en la que se encontraría el contribuyente. Esto nos lleva a una segunda razón, es decir al tratarse de un método de determinación del impuesto, que no es de base cierta sino de una estimación presunta, la aproximación del canon por el incumplimiento de la obligación de dar la información veraz y real a la Administración Tributaria, se requerirá, entonces, de una interpretación de hechos que exige mayor precisión del operador jurídico, distinto al declarante del impuesto de la renta, con la observancia por supuesto de las garantías procedimentales para el interesado. En este sentido, el sustento constitucional de la norma está en la obligación constitucional de contribuir con las cargas públicas, útil y necesaria para el mantenimiento de los servicios públicos y que ningún ciudadano podría sacar provecho de su propio descuido o negligencia. Aquella determinación del impuesto, no obstante no puede ser burda ni arbitraria. De ahí que, un aspecto de difícil consideración es el equilibrio de intereses públicos y particulares en juego, los cuales deben ser sopesados con mucho cuidado, para procurar una determinación del impuesto más cercano a las condiciones de normalidad del contribuyente. El artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece ciertamente una forma de estimación objetiva, sin embargo el legislador a su vez admite esta forma poco acabada de determinación de un impuesto

de base presunta, contemplando en la propia ley formas para destruir aquel mínimo. **Debe recordarse que las determinaciones presuntivas no pueden ser arbitrarias, para no atentar contra la capacidad contributiva y la posible insolvencia o quiebra de una persona física o jurídica. Lo que la legislación hace es dejar sentado el mínimo del impuesto el cual se puede desvirtuar aún más al ser una presunción iuris tantum, por lo que ésta determinación inicial se puede modificar. Precisamente ello demuestra que un proceder de la Administración Tributaria que violente principios legales y constitucionales es susceptible de ser corregido por las vías ordinarias, la violación a los principios en la práctica no se puede imputar necesariamente a la norma impugnada, pues ésta precisamente contempla que: "... se presumirá que, salvo prueba directa o indirecta en contrario, obtienen una renta mínima anual por lo siguientes conceptos", o más importante, "Las presunciones establecidas en este artículo no limitan las facultades de la Administración Tributaria para establecer las rentas netas que realmente correspondan, por aplicar las disposiciones de esta Ley y del Código de Normas y Procedimientos Tributarios". Debe hacerse la observación que no hace referencia a "renta neta mínima", sino a "rentas netas", lo que en general corresponde a la determinación a la Administración Tributaria la identificación de una realidad individualizada del contribuyente, acorde con la actividad económica o lucrativa que tenga. La estructura de la norma permite las deducciones, dejando claro que la base no es una renta neta mínima, razón por lo cual no es inconstitucional en si misma, pero deberá entenderse que esto es extraordinario, excepcional y como tal el legislador dispuso de formas para desvirtuar esta situación. De ahí que se aplicarían los diferentes principios constitucionales de la Tributación, entre ellos el de la realidad económica (artículo 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios) y no confiscación del patrimonio. A juicio de la Sala, la norma no deja de plantear problemas y cuestionamientos de relevancia constitucional, si la misma se interpreta y aplica como una facultad absoluta e irreflexiva de la Administración Tributaria, que no admite discusión en contrario, sin la observancia de los principios de realidad económica, de capacidad contributiva, y de igualdad como se acusa, entre otros, pero es precisamente la obligación del operador jurídico de no crear artificiosamente una verdadera desigualdad material con el contribuyente, de modo que la decisión debe estar fundamentada acorde con los principios constitucionales de razonabilidad y proporcionalidad, y las probanzas aportadas al expediente respectivo. Por otra parte, la norma permite prueba directa o indirecta en su contra, para obtener una renta mínima anual legalmente determinada, lo cual no debe interpretarse de aquella que resulte del cálculo de las de los 335 salarios base, sino para determinar "las rentas netas que realmente correspondan". De manera que aunque se proporciona el cálculo con los 335 salarios base para la prestación de servicios de forma liberal, la administración debe aplicar en sus cálculos todos aquellos métodos razonables para determinarla correctamente, sin que sea posible admitir que la presunción opere por la Administración Tributaria**

automática e irreflexivamente. De lo anterior, sigue que el procedimiento administrativo y judicial, es el que finalmente establecerá en definitiva el cálculo de la renta mínima, para establecer el impuesto respectivo. Precisamente el Capítulo I y II del procedimiento ante la Administración Tributaria contempla las facultades y deberes, y las formas de determinación, entre las cuales se destacan los numerales 116 inciso b) y 124, así como el artículo 8, todos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.”

V. Finalmente, los problemas relativos a la inversión de carga de la prueba que aduce el accionante, no derivan de ninguna de las normas impugnadas, por lo que el Tribunal no puede pronunciarse sobre ellos. La forma en que la Administración Tribunal aplica las normas constituye un tema que no le corresponde revisar a este Tribunal, aunque evidentemente las autoridades públicas deben respetar los elementos del debido proceso que esta Sala ha señalado en su jurisprudencia.

VI. En cuanto al artículo 15 del Reglamento al Impuesto sobre la Renta y el artículo 125 inciso b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. El accionante fundamenta la inconstitucionalidad de estas normas en el hecho de que, al igual que el artículo 13 de la Ley sobre el Impuesto de la Renta, establecen la renta presunta, que a su juicio es inconstitucional. No aporta argumentos adicionales a lo que señala en relación con el artículo 13 citado. De ahí que deban aplicarse a dichas normas, los criterios expuestos en los considerandos III y IV. En todo caso, resulta oportuno recordar al accionante que en la sentencia 2002-5427 de las 11:13 horas del treinta y uno de mayo, la Sala ratificó la constitucionalidad del soporte legal que tiene la renta presuntiva. Para ello, tomó en consideración el análisis hecho por el Tribunal de Casación en materia tributaria y concluyó que aquella no viola los principios de razonabilidad, racionalidad y proporcionalidad:

“La jurisprudencia de la Casación despeja finalmente una serie de cuestiones que reafirman la falta de fundamento de esta acción. En primer lugar, las determinaciones presuntivas -como ya se vio- no pueden ser arbitrarias, dado que jurídicamente son el resultado de un método técnico (jurídico, contable). Ese método considera hechos conexos con el hecho generador, toma en cuenta información objetiva y fidedigna sobre el contribuyente, constituye indicios, se realiza sobre cálculos numéricos, e implica -como lo dice aquella Sala- la existencia de juicios de probabilidad, que deben ser razonables, mesurados y acordes con las circunstancias e indicios del hecho gravado. De esta forma, no lleva razón la accionante en cuanto a sus afirmaciones. El orden jurídico impositivo (incluyendo a la Administración tributaria y a los tribunales que ejercen control de legalidad sobre ella), no permite la posibilidad de hacer determinaciones de impuestos antojadizas. Tampoco es cierto que las determinaciones presuntas pueden carecer de sustento, ya que se cimientan sobre un conjunto de circunstancias (el hecho fundamental) que sirve para establecer la obligación. Asimismo, los “juicios de probabilidad” tienen como parámetros a los principios de

razonabilidad y proporcionalidad. Por otra parte, el contribuyente tiene la obligación de proporcionar la información que la ley le requiera para acreditar y verificar las situaciones jurídicas tributarias que le conciernen. De acuerdo con lo expuesto, resulta infundado entonces, decir que dichas determinaciones pueden realizarse sin sustento y que los órganos jurisdiccionales evaden su función contralora sobre ellas al no importarles si son fundadas o infundadas. En este mismo sentido, tampoco es cierto que el contribuyente no puede probar si el cobro se ha efectuado con criterio técnico legal o si es abusivo.”

En este sentido, si el accionante estima que la Administración Tributaria ha obviado elementos objetivos al establecer el monto de la renta presunta que le corresponde cancelar, ha lesionado principios básicos del debido proceso en el procedimiento tributario que se le ha seguido o ha aplicado o interpretado en forma incorrecta normas legales y/o reglamentarias, todo ello constituyen aspectos de legalidad que pueden ser analizados en la jurisdicción ordinaria, en donde existen varias instancias ante las cuales puede discutir los motivos de su inconformidad.

VII. Conclusión. En virtud de lo expuesto, por no existir razones que justifiquen un cambio del criterio seguido por este Tribunal en este tema, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9 párrafo segundo de la Ley de Jurisdicción Constitucional, se rechaza por el fondo la acción interpuesta.”

[Sala Constitucional]^{vii}

Voto de mayoría

“I. Sobre la legitimación: La acción de inconstitucionalidad tiene como asunto base, el recurso de amparo que se tramite ante esta Sala, bajo el número de expediente 08-016022-0007-CO interpuesto por el señor Roberto Soto Vega contra la Directora de la Administración Tributaria de Limón, el Gerente de la Gerencia Tributaria de Limón y el Director General de Tributación Directa. Por resolución de las catorce horas y veinticuatro minutos del nueve de diciembre de dos mil ocho, se otorgó al recurrente una plazo de quince días hábiles, después de notificado de la resolución, para que interpusiera la acción de inconstitucionalidad contra el artículo 13 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, bajo el apercibimiento de archivar el expediente, en caso de no hacerlo. La acción de inconstitucionalidad fue presentada en tiempo, el 14 de enero de 2009, se otorgó audiencia a las autoridades recurridas por resolución de las catorce horas y dieciocho minutos del quince de enero de dos mil nueve. Por último, por resolución 2009-08184 de las quince horas cincuenta y seis minutos del 19 de mayo de dos mil nueve (folio 211 del recurso de amparo), la Sala reservó el dictado de la sentencia hasta tanto no fuera resuelta la acción de inconstitucionalidad. En consecuencia de lo anterior, existiendo un asunto pendiente de resolver, en el que es

medio razonable de amparar el derecho o interés que considera lesionado el recurrente, lo propio es dilucidar el presente asunto,

II. Sobre la coadyuvancia presentada en la acción de inconstitucionalidad: Dentro del plazo de los quince días que establece el artículo 83 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, posteriores a la publicación del edicto que consta en el Boletín Judicial No. 034 del 18 de febrero de 2009 (a que se refiere el numeral 81 de la Ley mencionada), presentó gestión el señor Christian Merlos Cuaresma en su condición de apoderado Especial Judicial del licenciado Franklin Morera Sobaja, con el fin de coadyuvar en la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 13 de la ley del Impuesto sobre la Renta. Como en efecto, se constata que el recurrente presentó la gestión dentro de los quince días a que se refiere el numeral 83, lo procedente es tenerlo como coadyuvante de la demanda, con las siguientes observaciones. Se advierte a los interesados que, -en cuanto a los efectos de la coadyuvancia- al no ser el coadyuvante parte principal del proceso, no resultarán directamente perjudicados o beneficiados por la sentencia, es decir, la eficacia de la sentencia no alcanza al coadyuvante de manera directa e inmediata, ni le afecta cosa juzgada, no le alcanzan tampoco los efectos inmediatos de ejecución de la sentencia, pues a través de la coadyuvancia no se podrá obligar a la autoridad jurisdiccional a dictar una resolución a su favor, por no haber sido parte principal en el proceso, lo que si puede afectarle, pero no por su condición de coadyuvante, sino como a cualquiera, es el efecto erga omnes del pronunciamiento. La sentencia en materia constitucional, no beneficia particularmente a nadie, ni siquiera al actor; es en el juicio previo donde esto puede ser reconocido.

III. Sobre el objeto de la acción de inconstitucionalidad. La acción de inconstitucionalidad se dirige a la impugnación del numeral 13 de la Ley del Impuesto sobre La Renta, Ley No. 7092 de 21 de abril de 1988, publicado a La Gaceta No. 96 del 19 de mayo de 1988. La disposición establece que:

“ARTICULO 13. Otras rentas presuntivas. Para los contribuyentes que sean personas físicas, independientemente de la nacionalidad y el lugar de celebración de los contratos, así como para las empresas individuales de responsabilidad limitada y las empresas individuales que actúen en el país, se presumirá que, salvo prueba directa o indirecta en contrario, obtienen una renta mínima anual por los conceptos siguientes:

a) Prestación de servicios en forma liberal: todo profesional o técnico que preste servicios sin que medie relación de dependencia con sus clientes, que no presente declaración sobre la renta cuando corresponda y, por ende, no cancele el impuesto correspondiente o no emita los recibos o comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria, como lo establece esta Ley, o que incurra en alguna de las

causales establecidas en los incisos 1) y 2), del presente artículo, se presumirá que obtiene una renta neta mínima anual de acuerdo con la clasificación siguiente:

i) Médicos, odontólogos, arquitectos, ingenieros, abogados y notarios, agrimensores, contadores públicos, profesionales de las ciencias económicas, y corredores de bienes raíces, el monto equivalente a trescientos treinta y cinco (335) salarios base.

ii) Peritos, contadores privados, técnicos y, en general, todos los profesionales y técnicos, colegiados o no, que no se contemplan en el numeral anterior, el monto equivalente a doscientos cincuenta (250) salarios base.

En ningún caso, esas rentas de presunción mínima se podrán prorratear entre el tiempo que el profesional o el técnico dedique a prestar otros servicios, sean estos en relación de dependencia, o bien, por el desarrollo de otras actividades sujetas a este impuesto.

b) Para explotar el transporte terrestre remunerado de personas y carga, si no se presentan declaraciones o si se ha incurrido en alguna de las causales establecidas en los incisos 1) y 2) de este artículo, la renta neta mínima anual presuntiva será el monto equivalente a:

Vehículos de carga con un peso bruto vehicular igual o mayor a cuatro mil (4.000) kilos... ciento diecisiete (117) salarios por cada vehículo. Autobuses.....ciento diecisiete (117) salarios base Microbuses.....ochenta y cuatro (84) salarios base Taxis.....ochenta y cuatro (84) salarios base

Para calcular el impuesto no se permitirá fraccionar esa renta. El cálculo debe efectuarse antes de repartir dividendos o cualquier otra clase de utilidades entre socios, accionistas o beneficiarios y antes de separar las reservas legales o las especiales. Las presunciones establecidas en este artículo se aplicarán si ocurre alguna de las siguientes causales:

- 1. Que no presenten la declaración de la renta.*
- 2. Que no lleven las operaciones debidamente registradas en los libros legales y amparadas por comprobantes fehacientes y timbrados, cuando corresponda.*

Las presunciones establecidas en este artículo no limitan las facultades de la Administración Tributaria para establecer las rentas netas que realmente correspondan, por aplicar las disposiciones de esta Ley y del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. La denominación salario base () utilizada en este artículo, debe entenderse como la contenida en el artículo 2 de la Ley No. 7337.*

(Así reformado por el artículo 13 de la Ley de Justicia Tributaria No. 7535 de 1º de agosto de 1995)”.

La norma se impugna en cuanto se refiere a los profesionales liberales, es decir el inciso a) i) del artículo transcrito, en cuanto la estima una sanción impropia con afectación a la capacidad económica del contribuyente, a la igualdad, además de irrazonable, irracional y desproporcional.

IV. Sobre el fondo:

A. La jurisprudencia de la Sala. En el tema que nos ocupa, la Sala conoció de otra demanda de inconstitucionalidad contra la misma norma, de forma muy similar a las infracciones aducidas por el accionante. De ahí que, en cuanto al fondo ésta decisión se encuentra controlada por el precedente, el cual para los efectos de resolver el fondo se citará y luego se darán razones adicionales para desestimar la demanda. De esta manera, por sentencia No. 2009-000309 de las quince horas del diecisiete minutos del catorce de enero de dos mil nueve, esta Sala declaró sin lugar la impugnación contra el artículo 13 inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la siguiente manera:

“II. Sobre la presunta violación a los principios de igualdad y capacidad contributiva.
El accionante alega violaciones concretas que a su juicio motivan la declaratoria de inconstitucionalidad de la norma. En primer término, que la renta presunta lesiona los principios constitucionales de igualdad y capacidad económica o contributiva, pues faculta a la Administración para presumir una renta anual irreal e ilusoria. Este Tribunal ya ha externado su criterio en relación con alegatos similares a los expuestos por el accionante, relacionados con el tema de la renta presuntiva. En cuanto a la violación de los principios de igualdad y capacidad contributiva, la Sala ha determinado que la renta presunta no lesiona ninguno de los dos. En general, y refiriéndose al tema tributario, el Tribunal ha manifestado que el propósito inmediato que lleva al Estado a establecer los impuestos es contar con recursos para satisfacer las erogaciones que demanda la prestación de los servicios públicos; ni el Estado ni el mercado, pueden por sí solos, solventar las necesidades sociales de sus habitantes. Por tal razón, es indispensable que los miembros de una sociedad colaboren económicamente para cumplir aquellos fines sociales que son de interés de todos, motivo por el cual es preciso que dichos recursos lleguen al fisco en forma oportuna. El pago constituye, entonces, el medio natural para la extinción de la obligación fiscal; al abonar el dinero del monto de la deuda tributaria, satisfaciendo el total respectivo según la liquidación que se ajuste a la ley y en la oportunidad que ella prevé, el contribuyente se libera de las consecuencias que tal obligación fiscal implica. Sin embargo, la obligación constitucional de contribuir a las cargas públicas supone no solo el efectivo pago de impuestos, sino también el deber de suministrar a la Administración información atinente a su situación fiscal, de manera que aquélla cuente con elementos suficientes para corroborar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Ahora bien, pueden presentarse casos en los que la Administración Tributaria considere que la información aportada por el

contribuyente en cuanto a su situación tributaria no es cierta o esté incompleta. En tales supuestos, aquella puede aplicar determinados criterios objetivos que le permitan "presumir" con razonabilidad, la verdad real de la cuantía de la deuda, o bien, su inexistencia. Sobre este aspecto, la Sala ha señalado:

"(...) existe un evidente interés público consistente en que los contribuyentes cumplan en forma exacta y ajustada a la ley con sus obligaciones tributarias, siendo de esta manera, el pago justo de los impuestos, un principio de acatamiento obligatorio para los habitantes y el Estado. Las razones expuestas justifican el deber de los contribuyentes de proveer la información necesaria con el objeto de acreditar las situaciones jurídicas tributarias que les conciernan. Por otra parte, el orden constitucional dispone y tutela los principios esenciales y las garantías fundamentales de los contribuyentes. Lo anterior también determina un equilibrio en el orden público, en el cual, justo pago, buena fe, legalidad, objetividad, técnica y razonabilidad, entre otros, son parámetros que no sólo protegen a las personas, sino que además, aseguran la existencia del sistema tributario como fuente de recursos para la realización de los intereses de la sociedad y la democracia." La Administración debe contar con medios efectivos de control, pues de lo contrario, la evasión y no el pago sería la regla, con el eventual perjuicio para toda la sociedad. Por otra parte, tampoco el principio de igualdad resulta lesionado. Sobre el principio de igualdad aplicado en el ámbito tributario, este Tribunal ha dicho:

"V. Sobre la discriminación del impuesto: Como se ha dicho, el principio de igualdad en materia tributaria implica que todos deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes, lo cual no priva al legislador de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable. De manera que resulta contrario a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sola clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos. El principio de igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, sea dar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas, en consecuencia no deben resultar afectadas personas o bienes que fueren determinados singularmente, pues si eso fuera posible, los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio. La generalidad es una condición esencial del tributo; no es admisible que se grave a una parte de los sujetos y se exima a otra." (sentencia 5749-93). Es así como, en el caso concreto, la norma no viola el principio de igualdad pues se aplica a todas los contribuyentes que cumplan los supuestos que la legislación establece. El hecho de que, entre el grupo de contribuyentes a quienes se aplica la renta presunta, a

unos se les asigne una renta mayor que a otros, obedece a las circunstancias particulares de cada caso que en ningún momento supone una violación del principio de igualdad.

III. Sobre el carácter sancionatorio de la renta presunta. Alega el accionante en segundo término, que la norma impugnada constituye una "sanción atípica", violatoria de los principios de legalidad, reserva de ley, tipicidad de las sanciones y derecho de defensa, pues castiga una conducta considerada impropia, que no fue tipificada en la Ley como una sanción, no obstante tener naturaleza punitiva. La Sala no comparte el criterio del accionante, en tanto el Tribunal ha considerado que la renta presunta no tiene tal naturaleza, sino que es mera consecuencia de hechos u omisiones del propio contribuyente. El ordenamiento tributario establece una serie de presupuestos normativos o hechos gravados a partir de los cuales surgen obligaciones, los cuales el contribuyente conoce o debe conocer. Asimismo señala las formas de determinación, pago o cancelación, así como la obligación de guardar y conservar los respaldos probatorios de los hechos y actos que tengan trascendencia tributaria. En ese sentido, si el administrado no brinda información completa y cierta sobre los hechos y actos sujetos a la legislación tributaria, tal y como es su deber constitucional, tendrá luego la obligación de demostrar con datos ciertos la verdad sobre la cuantía de su deuda o su inexistencia. La determinación sobre base presunta es un mecanismo que se activa cuando la Administración Tributaria no tiene la posibilidad de aplicar la determinación sobre base cierta, precisamente por motivos atinentes al contribuyente. Al no tener la renta presunta naturaleza sancionatoria, no se violan los principios de tipicidad de las sanciones y non bis in idem. Por otra parte, se trata de una presunción iuris tantum, es decir, un "juicio hipotético" que puede ser desvirtuado por el interesado a través de la prueba correspondiente, lo que garantiza la tutela al derecho de defensa del administrado.

IV. Sobre el principio constitucional de proporcionalidad. El accionante alega que la determinación de renta sobre base presunta es arbitraria y desproporcionada por sus efectos confiscatorios y que es contraria al principio de igualdad al no atender a la capacidad jurídica de los contribuyentes. Respecto del primer alegato, es oportuno recordar que este Tribunal ha dicho que "...la norma que fija un tributo, debe ser proporcional y razonable, para que no discrimine en perjuicio de una sola persona o actividad frente a las demás" (sentencia número 0633-94 de las 15:18 horas del 31 enero de 1994). Esta proporcionalidad y razonabilidad no sólo se refiere a la generalidad del tributo, sino también al monto o quantum del tributo mismo. En el caso de la renta presunta es oportuno indicar que en la sentencia número 2002-5427 de las 11:13 horas del treinta y uno de mayo, la Sala ratificó la constitucionalidad del soporte legal que tiene la renta presuntiva. Para ello, tomó en consideración el análisis hecho por el Tribunal de Casación en materia tributaria y concluyó que aquélla no viola los principios de razonabilidad, racionalidad y proporcionalidad:

“La jurisprudencia de la Casación despeja finalmente una serie de cuestiones que reafirman la falta de fundamento de esta acción. En primer lugar, las determinaciones presuntivas -como ya se vio- no pueden ser arbitrarias, dado que jurídicamente son el resultado de un método técnico (jurídico, contable). Ese método considera hechos conexos con el hecho generador, toma en cuenta información objetiva y fidedigna sobre el contribuyente, constituye indicios, se realiza sobre cálculos numéricos, e implica -como lo dice aquella Sala- la existencia de juicios de probabilidad, que deben ser razonables, mesurados y acordes con las circunstancias e indicios del hecho gravado. De esta forma, no lleva razón la accionante en cuanto a sus afirmaciones. El orden jurídico impositivo (incluyendo a la Administración tributaria y a los tribunales que ejercen control de legalidad sobre ella), no permite la posibilidad de hacer determinaciones de impuestos antojadizas. Tampoco es cierto que las determinaciones presuntas pueden carecer de sustento, ya que se cimientan sobre un conjunto de circunstancias (el hecho fundamental) que sirve para establecer la obligación. Asimismo, los “juicios de probabilidad” tienen como parámetros a los principios de razonabilidad y proporcionalidad. Por otra parte, el contribuyente tiene la obligación de proporcionar la información que la ley le requiera para acreditar y verificar las situaciones jurídicas tributarias que le conciernen. De acuerdo con lo expuesto, resulta infundado entonces, decir que dichas determinaciones pueden realizarse sin sustento y que los órganos jurisdiccionales evaden su función contralora sobre ellas al no importarles si son fundadas o infundadas. En este mismo sentido, tampoco es cierto que el contribuyente no puede probar si el cobro se ha efectuado con criterio técnico legal o si es abusivo.” En este sentido, si el accionante estima que la Administración Tributaria ha obviado elementos objetivos al establecer el monto de la renta presunta que le corresponde cancelar, ello constituye un tema de legalidad que deberá discutir en la jurisdicción ordinaria, donde existen varias instancias ante las cuales puede plantear los motivos de su inconformidad.

V. Conclusión. *En virtud de lo expuesto, por no existir razones que justifiquen un cambio del criterio seguido por este Tribunal en este tema, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9 párrafo segundo de la Ley de Jurisdicción Constitucional, se rechaza por el fondo la acción interpuesta.”*

B. Sobre el caso concreto. El problema fundamental que ocupa esta Sala con la acción de inconstitucionalidad, radica en que cualquier contribuyente del impuesto de la renta, que habiendo omitido llevar a cabalidad su contabilidad formal y/o material, debe someterse a la determinación del impuesto con fundamento en una renta mínima anual establecida por la Ley, calculada con base en salarios base. No obstante los argumentos que señala el accionante y la ampliación que de ellos hace el coadyuvante, no estima la Sala necesario revertir el pronunciamiento transcrito. Por el contrario debe reafirmarse lo sostenido por varias razones: La primera dado que se trata de uno de los diferentes métodos para determinar la base imponible de un

impuesto escogido por el legislador, sea mediante la estimación directa, la objetiva o la estimación indirecta, siendo ésta última la que se ajusta cuando no se puede aplicar la estimación de base cierta o directa. Esta Sala comprende que puede ser crítica la determinación del impuesto sobre la Renta, cuando se debe presumir hechos, o incluso existiendo discrepancia, sea el resultado de la estimación objetiva. Sin embargo, la misma ley tributaria señala que se puede desvirtuar las determinaciones realizadas por la Administración Tributaria. En un segundo aspecto, el accionante cuestiona la norma en lo que entiende esta Sala, por cuanto “encasilla” diferentes profesiones y actividad lucrativas a una determinada consecuencia jurídica, lo que riñe con el requisito de generalidad y de no discriminación que debe contener toda norma tributaria. Si bien, las disposiciones generales que desarrollen los poderes públicos deben contener, intrínsecamente, reglas justas y de equidad que se apliquen a todas las personas físicas o jurídicas, que de hecho y de derecho se encuentren bajo su autoridad, no es dable que se extraigan categorías o grupos sin una justificación objetiva y razonable. Aunque todos los seres humanos son diferentes, en principio debemos estar sujetos a las mismas normas, dado que éstas deben ser impersonales y universales, salvo, cuando el legislador desciende de aquella generalidad en otras menores, de conformidad con los artículos 121 inciso 1) de la Constitución Política, lo que le permite establecer discrecionalmente diferencias creando categorías o diferencias entre unas situaciones de otras, que generan consecuencias jurídicas entre las personas. Ahora bien, es claro de lo dispuesto en la sentencia transcrita arriba dos obligaciones fundamentales frente al poder tributario del Estado que nace del artículo 18 constitucional: la obligación de tributar para el mantenimiento del Estado y la segunda la obligación de brindar la información que se requiere para determinar veraz y realmente el cumplimiento de la obligación tributaria. Ciertamente, en el ejercicio de la libertad de configuración de las leyes que goza el legislador éste puede escoger formas más o menos perfeccionadas para agrupar categorías de profesiones u oficios y asignarle una misma consecuencia jurídica, lo cual no desvirtúa la generalidad y universalidad que requieren las normas y que se quiere atacar en la acción, dado que todos los médicos, odontólogos, arquitectos, ingenieros, abogados y notarios, etc. tendrían asignados una única consecuencia en la norma de incumplir con aquella obligación constitucional explicada en el precedente. Ciertamente, la norma complica la determinación del impuesto en forma grosera, por lo que, corresponde a esta Sala analizar si la consecuencia jurídica dada por el legislador, al señalar una renta neta mínima anual, se encuentra totalmente desligada de una situación de hecho real en la que se encontraría el contribuyente. Esto nos lleva a una segunda razón, es decir al tratarse de un método de determinación del impuesto, que no es de base cierta sino de una estimación presunta, la aproximación del canon por el incumplimiento de la obligación de dar la información veraz y real a la Administración Tributaria, se requerirá, entonces, de una interpretación de hechos que exige mayor precisión del operador jurídico, distinto al declarante del impuesto de la renta, con la observancia

por supuesto de las garantías procedimentales para el interesado. En este sentido, el sustento constitucional de la norma está en la obligación constitucional de contribuir con las cargas públicas, útil y necesaria para el mantenimiento de los servicios públicos y que ningún ciudadano podría sacar provecho de su propio descuido o negligencia. Aquella determinación del impuesto, no obstante no puede ser burda ni arbitraria. De ahí que, un aspecto de difícil consideración es el equilibrio de intereses públicos y particulares en juego, los cuales deben ser sopesados con mucho cuidado, para procurar una determinación del impuesto más cercano a las condiciones de normalidad del contribuyente. El artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece ciertamente una forma de estimación objetiva, sin embargo el legislador a su vez admite esta forma poco acabada de determinación de un impuesto de base presunta, contemplando en la propia ley formas para destruir aquel mínimo. Debe recordarse que las determinaciones presuntivas no pueden ser arbitrarias, para no atentar contra la capacidad contributiva y la posible insolvencia o quiebra de una persona física o jurídica. Lo que la legislación hace es dejar sentado el mínimo del impuesto el cual se puede desvirtuar aún más al ser una presunción *iuris tantum*, por lo que ésta determinación inicial se puede modificar. Precisamente ello demuestra que un proceder de la Administración Tributaria que violente principios legales y constitucionales es susceptible de ser corregido por las vías ordinarias, la violación a los principios en la práctica no se puede imputar necesariamente a la norma impugnada, pues ésta precisamente contempla que: “... se presumirá que, salvo prueba directa o indirecta en contrario, obtienen una renta mínima anual por lo siguientes conceptos”, o más importante, “Las presunciones establecidas en este artículo no limitan las facultades de la Administración Tributaria para establecer las rentas netas que **realmente correspondan**, por aplicar las disposiciones de esta Ley y del Código de Normas y Procedimientos Tributarios”. Debe hacerse la observación que no hace referencia a “renta neta mínima”, sino a “rentas netas”, lo que en general corresponde a la determinación a la Administración Tributaria la identificación de una realidad individualizada del contribuyente, acorde con la actividad económica o lucrativa que tenga. La estructura de la norma permite las deducciones, dejando claro que la base no es una renta neta mínima, razón por lo cual no es inconstitucional en sí misma, pero deberá entenderse que esto es extraordinario, excepcional y como tal el legislador dispuso de formas para desvirtuar esta situación. De ahí que se aplicarían los diferentes principios constitucionales de la Tributación, entre ellos el de la realidad económica (artículo 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios) y no confiscación del patrimonio. A juicio de la Sala, la norma no deja de plantear problemas y cuestionamientos de relevancia constitucional, si la misma se interpreta y aplica como una facultad absoluta e irreflexiva de la Administración Tributaria, que no admite discusión en contrario, sin la observancia de los principios de realidad económica, de capacidad contributiva, y de igualdad como se acusa, entre otros, pero es precisamente la obligación del operador jurídico de no crear artificiosamente una

verdadera desigualdad material con el contribuyente, de modo que la decisión debe estar fundamentada acorde con los principios constitucionales de razonabilidad y proporcionalidad, y las probanzas aportadas al expediente respectivo. Por otra parte, la norma permite prueba directa o indirecta en su contra, para obtener una renta mínima anual legalmente determinada, lo cual no debe interpretarse de aquella que resulte del cálculo de las de los 335 salarios base, sino para determinar “*las rentas netas que realmente correspondan*”. De manera que aunque se proporciona el cálculo con los 335 salarios base para la prestación de servicios de forma liberal, la administración debe aplicar en sus cálculos todos aquellos métodos razonables para determinarla correctamente, sin que sea posible admitir que la presunción opere por la Administración Tributaria automática e irreflexivamente. De lo anterior, sigue que el procedimiento administrativo y judicial, es el que finalmente establecerá en definitiva el cálculo de la renta mínima, para establecer el impuesto respectivo. Precisamente el Capítulo I y II del procedimiento ante la Administración Tributaria contempla las facultades y deberes, y las formas de determinación, entre las cuales se destacan los numerales 116 inciso b) y 124, así como el artículo 8, todos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Por todo lo expuesto, no existen razones de interés público para variar lo resuelto en la sentencia No. 2009-000309, lo procedente es declarar sin lugar la acción.”

6. Aplicación de la Renta Presuntiva en el Caso de Contador

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección II]^{viii}

Voto de mayoría

"IV. Al resolver un caso similar al presente, la Sección Primera de este Tribunal en voto No. 214-2002 de las 15:20 horas del 5 de julio del 2002, cuyas razones se acogen en su totalidad, expresó:

“III. Debe señalarse de entrada que la Ley del Impuesto sobre la Renta, promulgada por Ley No. 7092 del 21 de abril de 1988, ha sido objeto de reformas, por lo que la cita de sus artículos se puede prestar a confusión si se utiliza la numeración original, sin advertirlo. Cabe indicar entonces que la normativa en cuestión, vigente en el momento que ocurrieron los hechos, es el artículo 13, “Otras rentas presuntivas”, especialmente inciso a), punto ii) de dicha Ley No. 7092 . Disposición que, en lo que interesa, establece la presunción de que los profesionales que prestan sus servicios en forma liberal – incluidos contadores privados – y que no llevan registros contables respaldados por comprobantes fehacientes o que no emitan recibos por los servicios que prestan, o que no hubieren presentado declaraciones, obtienen una renta mínima anual por sus servicios, estableciendo al efecto dichos montos de renta. Montos que según el párrafo final de dicha norma legal podían ser actualizados por la

Administración Tributaria, en cada período fiscal, de conformidad con el incremento en el índice del costo de la vida suministrado por el Banco Central de Costa Rica. Asimismo, la resolución de la Administración Tributaria No. 616 R de las 8 horas del 30 de setiembre de 1991, Gaceta No. 199 del 18 de octubre de 1991, corregida según publicación en La Gaceta No. 218 del 14 de noviembre de 1991, vigente a partir del 1 de octubre de 1991, que por virtud de la susodicha facultad legal, vino a actualizar los montos de renta presuntiva. El indicado artículo 13 fue posteriormente modificado por Ley No. 7535 del 1 de agosto de 1995, publicada en La Gaceta No. 175 del 14 de setiembre de 1995, siendo que en su virtud, la fijación de rentas presuntivas se hace en la actualidad con base en el criterio de “salario base”. No empece, cabe decir que, uno y otro criterios de fijación no son otra más, que una forma de adecuar la “renta presuntiva” a un entorno inflacionario con relación a un patrón objetivo –antes el índice del costo de la vida, ahora, el “salario base” -; expresa y previamente fijados por la ley, para tal determinación; que en modo alguno atentan contra el principio de reserva de ley – artículo 121 inciso 13) constitucional, como lo ha resuelto la Sala Constitucional (...) IV.- El presente es un caso de puro derecho tendente a establecer si es conforme a derecho y aplicable, o no, la Resolución de Tributación Directa No. 616 R de las 8 horas del 30 de setiembre de 1991, Gaceta No. 199 del 18 de octubre de 1991, corregida según publicación en La Gaceta No. 218 del 14 de noviembre de 1991, con vigencia a partir del 1 de octubre de 1991, que – como se dijo- vino a modificar y actualizar los montos de renta presuntiva, aumentándolos, en lo que interesa, de 400.000,00 a 890.000 para el caso de los profesionales y técnicos indicados en el aparte ii) del citado inciso a) del artículo 13. Para lo cual la Administración tomó en cuenta la variación porcentual en el índice de precios al por Menor, ocurrida entre el 1 de octubre de 1987 y el 30 de setiembre de 1991 y que fue del 122.8 %, según datos suministrados por el Banco Central. Controversia suscitada en razón de que el Tribunal Fiscal Administrativo la inaplicó al caso concreto al estimarla contraria a la ley, anulando por ello, en consecuencia, todo lo actuado en el procedimiento de determinación de renta efectuada al demandado con fundamento en la misma; al tiempo que, la Administración Tributaria considera lo contrario. Razón por la que El Estado pide se declare la nulidad de lo dispuesto al respecto por el Tribunal Fiscal Administrativo.

V. De autos se desprende – según lo actuado por la Administración Tributaria -, que al demandado se le aplicó la susodicha presunción de renta neta por no llevar registros contables respaldados con comprobantes fehacientes ni emitir recibos de dinero autorizados por los servicios que como contador privado prestaba, sirviendo de cobertura – invocándose y aplicándosele - la citada resolución administrativa No. 616 R de las 8 horas del 30 de setiembre de 1991, (...)

VI. (...) Al respecto cabe agregar, a mayor abundamiento, que no existe ciertamente la acusada irretroactividad – principio básico de que las leyes rigen para el futuro

protegido por los artículos 34, 39 y 129 de la Constitución Política - de la citada resolución administrativa respecto de la Ley . En el impuesto sobre las utilidades se tiene que el hecho generador está constituido por una serie de situaciones de hecho que se inician el 1º. de octubre de cada año y su ciclo de formación se completa el 30 de setiembre del año siguiente. Lo anterior por cuanto estamos en presencia de un hecho generador conjuntivo o periódico que se caracteriza por estar formado por un conjunto de hechos, circunstancias o acontecimientos, globalmente considerados; y no es sino a partir de que se cierra dicho período que surge la obligación tributaria correspondiente. Pues bien, aparte de que nueva ley de Impuesto sobre la Renta No. 7092 -salvo la facultad de actualización de montos de renta presuntiva en cada período fiscal -, no estableció para los efectos correspondientes un criterio especial en sus transitorios en torno a su eficacia - aplicación o comienzo de su vigencia en el tiempo – , por ejemplo que dicha potestad fuese inaplicable a las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores se iniciasen antes de su vigencia, sino general, en el sentido de que regía a partir del primer día del mes siguiente a su publicación, entrando a regir dicha Ley en efecto a partir del 1 de junio de 1988; y si bien la actualización de los montos de presunción fueron hechos considerando la inflación a partir del 1 de octubre de 1987, fecha ciertamente anterior a la promulgación de la referida ley, es igualmente verdad que ello no se constituyó “en perjuicio de persona alguna, de sus derechos patrimoniales adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas”, habida cuenta que, no solo no abarcó períodos del impuesto anteriores - ya concluidos y exigibles -, sino que se hizo a partir del inicio del período fiscal 88, año igual al de entrada en vigencia de la Ley, en que la configuración del hecho generador del impuesto a las utilidades no había concluido sino que estaba aún en proceso (...)”

7. Aplicación de la Renta Presuntiva a Técnico de Rayos X

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección IV]^x

Voto de mayoría:

"III. El fallo del cual se pide declarar su nulidad por lesividad es la sentencia No 102-2000P de la SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO, de las once horas del cuatro de abril del dos mil, que dispuso: *“POR TANTO: Se anula todo lo actuado.-*

Comuníquese.”. En el cual la SALA PRIMERA del TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO, razonó lo siguiente: “CONSIDERANDO: UNICO: Que este Tribunal en un caso similar al presente resolvió en lo que interesa:...”II.- En el caso subexámine tenemos que la Administración Tributaria, aplicó la presunción de la renta neta mínima anual, para profesionales personas físicas con actividades lucrativas, prevista en el artículo 13 inciso a) aparte i) de la Ley de Impuesto sobre la Renta número 7092 de 24 de marzo de 1988, publicada en La Gaceta No. 96 de 19 de mayo de 1988, aplicable al período

fiscal en estudio, que en lo que interesa disponía: "... a) Prestación de servicios en forma liberal: Todo profesional o técnico que preste sus servicios sin que medie relación de dependencia con sus clientes que no lleve registros contables respaldados por comprobantes fehacientes o que no emita recibos por los servicios que preste, o que no hubiere presentado declaraciones, obtendrá una renta neta mínima anual de acuerdo con la clasificación siguiente: i) Médicos, odontólogos, arquitectos, ingenieros, abogado, notarios, contadores públicos, profesionales de las ciencias económicas y corredores de bienes raíces, seiscientos mil colones (¢600.000,00). ii) Agrimensores, peritos, contadores privados, técnicos y en general todos aquellos profesionales y técnicos colegiados no contemplados en el numeral anterior: cuatrocientos mil colones (¢400.000,00). ... La Administración Tributaria queda facultada para adecuar los montos indicados de renta presuntiva, en cada período fiscal, de conformidad con el incremento en el índice del costo de la vida que suministre el Banco Central de Costa Rica." Estando debidamente facultada, de acuerdo con la anterior disposición legal, la Dirección General de Tributación, mediante resolución No. 616-R, de las 8 horas del 30 de setiembre de 1991, publicada en La Gaceta número 199 del 18 de octubre de 1991, modificó los montos de las rentas netas presuntivas, aumentándolos de ¢600.000,00 a ¢1.335.000,00 en el caso de los profesionales que enumera el aparte i), y de ¢400.000,00 a ¢890.000,00 para el caso de los profesionales y técnicos indicados en el aparte ii), ambos del citado inciso a) del artículo 13 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, considerando que la variación porcentual en el índice de precios al por Menor, ocurrida entre el 1º de octubre de 1989 y el 30 de setiembre de 1991, es del 122,8%.-

La citada resolución No. 616, fue corregida por contener un error en la original, según publicación en el Diario Oficial La Gaceta número 218 de 14 de noviembre de 1991, en la que modifica el período anteriormente indicado, comprendido entre el 1º de octubre de 1989 y el 30 de setiembre de 1991, al período comprendido entre el 1º de octubre de 1987 y el 30 de setiembre de 1991, considerando literalmente: "...3º. Que según datos preparados por el Banco Central de Costa Rica, la variación porcentual en el "Índice de Precios al por Menor" ocurrida entre el 1º de octubre de 1987 y el 30 de setiembre de 1991, es del 122,8%, dato que contiene una estimación para el mes de setiembre de 1991." (La negrita no es del original). Hace notar el Tribunal que la nueva Ley de Impuesto sobre la Renta, número 7092, entró a regir a partir del primero de junio de 1988, por lo que resulta improcedente adecuar el monto de la presunción, aumentándola en el porcentaje indicado, partiendo del primero de octubre de 1987, fecha en que ni siquiera se había promulgado la referida Ley que regula la materia; lo cual implicaría una aplicación retroactiva del cálculo de la presunción, y además un incremento de la base para los periodos fiscales subsiguientes, al considerarse nuevamente el incremento porcentual del periodo fiscal que se encontraba contenido en la presunción anterior, circunstancia ésta que incide en los periodos fiscales posteriores. En consecuencia, considera esta Sala, que la Administración Tributaria

debió adecuar los montos de la presunción de la Renta Neta Mínima Anual indicada, partiendo del siguiente período a aquél en que entró en vigencia de la nueva Ley de Impuesto sobre la Renta, sea, a partir del 1º de octubre de 1988. Así las cosas, conforme a la prohibición establecida en el artículo 155 párrafo final aparte i) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley número 4755 y sus reformas, vigente en el período fiscal recalificado, no le queda otra alternativa a este Tribunal que anular de oficio todo lo actuado en el presente expediente, por haber partido la Administración Tributaria de una base de cálculo incorrecta para la fijación del monto de la renta neta presuntiva, en razón de haber considerado para la variación porcentual en el Índice de Precios al por Menor, un período anterior a la entrada en vigencia de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Por innecesario, se omite pronunciamiento en cuanto a las demás alegaciones planteadas por el apelante en esta instancia”. Considera esta Sala que por estar en el subexámene, ante la aplicación de las mismas bases de cálculo de la presunción de la Renta Neta mínima anual prevista en el inciso a) aparte i), o aparte ii) del artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a que se refiere el fallo transcrito, lo procedente es anular de oficio todo lo actuado en el presente expediente.” Principal, folios 26 a 30).

IV. Las rentas presuntivas por el ejercicio liberal de profesionales y técnicos estipuladas en el artículo 13 inciso a) subincisos i y ii, de la Ley No. 7092 del Impuesto sobre la Renta, vigente con anterioridad a la Ley de Justicia Tributaria (Ley No. 7535 del 1 de agosto de 1995, La Gaceta No. 175 del 14 de setiembre de 1995) constituyen montos fijados por la Ley para categorías enteras de contribuyentes. Se trata de una renta mínima anual que se presume y aplica a aquellos contribuyentes, profesionales o técnicos liberales – en este caso, un técnico en rayos X -, cuando se constate que habiendo ejercido su profesión o técnica durante determinado período fiscal, no presentaron su declaración de renta, no llevaron registros contables o no emitieron los comprobantes autorizados por la Administración Tributaria. Los profesionales y técnicos de los subincisos i) y ii) tenían fijada originalmente una renta presunta de seiscientos mil y de cuatrocientos mil colones, respectivamente. Esos valores fueron posteriormente actualizados, por su orden, a los montos de un millón trescientos treinta y cinco colones y ochocientos noventa mil colones; mediante resolución del Director General de la Tributación Directa No. 616 de las 8:00 horas del 30 de setiembre de 1991, publicada en La Gaceta del 14 de noviembre de 1991, corregida mediante publicación en La Gaceta No. 218 del 14 de noviembre de 1991; en virtud de la facultad otorgada por la ley a la Administración para actualizarlos – en cada período fiscal - según el índice del costo de la vida que le suministrara el Banco Central de Costa Rica. Vale decir que la redacción posterior, introducida por la Ley de Justicia Tributaria, no utiliza dicho criterio sino el concepto de “salario base” para fijar la renta presunta. Así las cosas, la cuestión a resolver – de puro derecho - tiene que ver con la entrada en vigencia de la Ley de Impuesto sobre la Renta, N° 7092 de 24 de marzo de

1988; concretamente, con la eficacia de su artículo 13, párrafo 2° que es el que facultaba a la Administración para adecuar los montos indicados de renta presuntiva, en cada período fiscal, de conformidad con el índice del costo de la vida. Concretamente, la pregunta a responder es: ¿ A partir de qué año fiscal podía y debía la Administración Tributaria computar el incremento en el Índice del costo de la vida, a fin de actualizar los citados montos de renta presuntiva?. Ello por cuanto existen dos interpretaciones al respecto. Por un lado, la tesis del Tribunal Fiscal Administrativo, cuyo razonamiento para anular todo lo actuado, es el siguiente: *“Hace notar el Tribunal que la nueva Ley de Impuesto sobre la Renta, número 7092, entró a regir a partir del primero de junio de 1988, por lo que resulta improcedente adecuar el monto de la presunción, aumentándola en el porcentaje indicado, partiendo del primero de octubre de 1987, fecha en que ni siquiera se había promulgado la referida Ley que regula la materia; lo cual implicaría una aplicación retroactiva del cálculo de la presunción, y además un incremento de la base para los periodos fiscales subsiguientes, al considerarse nuevamente el incremento porcentual del periodo fiscal que se encontraba contenido en la presunción anterior, circunstancia ésta que incide en los periodos fiscales posteriores. En consecuencia, considera esta Sala, que la Administración Tributaria debió adecuar los montos de la presunción de la Renta Neta Mínima Anual indicada, partiendo del siguiente período a aquél en que entró en vigencia de la nueva Ley de Impuesto sobre la Renta, sea, a partir del 1º de octubre de 1988.”*. Avalada por el Juez A quo, quien dio sus razones. Por otro lado, la tesis sostenida por el representante estatal de que, para actualizar los montos citados era factible computar el incremento en el índice del costo de vida experimentado a partir del período fiscal No. 88, es decir, desde el 1 de octubre de 1987, como se hizo por resolución No. 616, sin que significara aplicación retroactiva de la ley pues, siendo el período ordinario de un año - del 1º de octubre de un año al 30 de setiembre del año siguiente(art. 4 Ley del Impuesto sobre la Renta); y, estando compuesto por todos aquellos ingresos considerados gravables y las deducciones autorizadas por la ley ocurridas dentro de él, no es sino tras su consumación que surge la obligación tributaria; por lo que dichos ingresos eran los que estaban vigentes en ese período, es decir al consumarse o completarse su hecho generador; pues dicho cierre determina no sólo el nacimiento de la obligación tributaria sino también el régimen jurídico o la ley por la que aquella se rige, y esa ley no es otra sino la que esté vigente al nacer la obligación tributaria; bajo cuyas disposiciones debe regirse ésta.

V. Los reparos del Estado son de recibo. En un caso similar - Exp. 00-688-163-CA, Ordinario de lesividad del Estado contra Luis Alfredo Campos González –, en el que, como se verá, se aprecia identidad de razón con el presente, la licenciada Ileana Isabel Sánchez Navarro, Juez del Juzgado de Instancia, en sentencia 516-2001, dictada a las dieciséis horas del diecinueve de julio del dos mil uno, resolvió: *“Se declara con lugar la demanda y en consecuencia se anula la resolución de la Sala Primera del Tribunal Fiscal*

Administrativo No. 86-2000 P, de las diez horas y treinta minutos del veintinueve de marzo del dos mil, así como la resolución No. 172.2000P de las catorce horas del treinta y uno de mayo del dos mil, y se confirma la resolución de la Dirección General de Tributación No. R-1703/98 de las doce horas del dieciocho de diciembre de mil novecientos noventa y ocho. Se dicta esta resolución sin especial condenatoria en costas....". Ese fallo fue apelado por ambas partes y la SECCION PRIMERA, de este TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, mediante sentencia N° 214-2002, de las 15:30 horas del 5 de julio del 2002, redactada por el actual ponente y a la fecha firme, resolvió: "POR TANTO: Por las razones dichas, se confirma la sentencia apelada.". En fundamento de lo cual, en lo de interés, se razonó lo siguiente: "CONSIDERANDO: I- Los hechos que como demostrados contiene el fallo recurrido, los confirma el Tribunal, por constar en los expedientes, administrativo y judicial y ser pertinentes para la resolución del proceso.

II. Se agrega, como hecho no probado, que el demandado tuviese menos de cinco años de ejercer libremente su profesión. (Tanto el expediente administrativo como el judicial son ayunos al respecto.).

III. Debe señalarse de entrada que la Ley del Impuesto sobre la Renta, promulgada por Ley No. 7092 del 21 de abril de 1988, ha sido objeto de reformas, por lo que la cita de sus artículos se puede prestar a confusión si se utiliza la numeración original, sin advertirlo. Cabe indicar entonces que la normativa en cuestión, vigente en el momento que ocurrieron los hechos, es el artículo 13, "Otras rentas presuntivas", especialmente inciso a), punto ii) de dicha Ley No. 7092 . Disposición que, en lo que interesa, establece la presunción de que los profesionales que prestan sus servicios en forma liberal – incluidos contadores privados – y que no llevan registros contables respaldados por comprobantes fehacientes o que no emitan recibos por los servicios que prestan, o que no hubieren presentado declaraciones, obtienen una renta mínima anual por sus servicios, estableciendo al efecto dichos montos de renta. Montos que según el párrafo final de dicha norma legal podían ser actualizados por la Administración Tributaria, en cada período fiscal, de conformidad con el incremento en el índice del costo de la vida suministrado por el Banco Central de Costa Rica. Asimismo, la resolución de la Administración Tributaria No. 616 R de las 8 horas del 30 de setiembre de 1991, Gaceta No. 199 del 18 de octubre de 1991, corregida según publicación en La Gaceta No. 218 del 14 de noviembre de 1991, vigente a partir del 1 de octubre de 1991, que por virtud de la susodicha facultad legal, vino a actualizar los montos de renta presuntiva. El indicado artículo 13 fue posteriormente modificado por Ley No. 7535 del 1 de agosto de 1995, publicada en La Gaceta No. 175 del 14 de setiembre de 1995, siendo que en su virtud, la fijación de rentas presuntivas se hace en la actualidad con base en el criterio de "salario base". No emepe, cabe decir que, uno y otro criterios de fijación no son otra más, que una forma de adecuar la "renta presuntiva" a un entorno inflacionario con relación a un patrón objetivo – antes el índice del costo de la vida", ahora, el

“salario base” -; expresa y previamente fijados por la ley, para tal determinación; que en modo alguno atentan contra el principio de reserva de ley – artículo 121 inciso 13) constitucional, como lo ha resuelto la Sala Constitucional. La resolución del Tribunal Fiscal Administrativo es la número 86-2000 P, de las diez horas y treinta minutos del veintinueve de marzo del dos mil, ratificada por la No. 172.2000P de las catorce horas del treinta y uno de mayo del dos mil; por lo que, la normativa aplicable es la vigente antes de la Ley 7535 citada.

IV. El presente es un caso de puro derecho tendente a establecer si es conforme a derecho y aplicable, o no, la Resolución de Tributación Directa No. 616 R de las 8 horas del 30 de setiembre de 1991, Gaceta No. 199 del 18 de octubre de 1991, corregida según publicación en La Gaceta No. 218 del 14 de noviembre de 1991, con vigencia a partir del 1 de octubre de 1991, que – como se dijo- vino a modificar y actualizar los montos de renta presuntiva, aumentándolos, en lo que interesa, de 400.000,00 a 890.000 para el caso de los profesionales y técnicos indicados en el aparte ii) del citado inciso a) del artículo 13. Para lo cual la Administración tomó en cuenta la variación porcentual en el índice de precios al por Menor, ocurrida entre el 1 de octubre de 1987 y el 30 de setiembre de 1991 y que fue del 122.8 %, según datos suministrados por el Banco Central. Controversia suscitada en razón de que el Tribunal Fiscal Administrativo la inaplicó al caso concreto al estimarla contraria a la ley, anulando por ello, en consecuencia, todo lo actuado en el procedimiento de determinación de renta efectuada al demandado con fundamento en la misma; al tiempo que, la Administración Tributaria considera lo contrario. Razón por la que El Estado pide se declare la nulidad de lo dispuesto al respecto por el Tribunal Fiscal Administrativo.

V. De autos se desprende – según lo actuado por la Administración Tributaria -, que al demandado se le aplicó la susodicha presunción de renta neta por no llevar registros contables respaldados con comprobantes fehacientes ni emitir recibos de dinero autorizados por los servicios que como contador privado prestaba, sirviendo de cobertura – invocándose y aplicándosele - la citada resolución administrativa No. 616 R de las 8 horas del 30 de setiembre de 1991, en el traslado No. AIA/26-96 que determinó a su cargo un aumento con respecto a lo declarado en el impuesto sobre la renta período 93, por 60.700,00, más 14.586,00 como recargo por presentación tardía de la declaración, ratificada por resolución determinativa de la Dirección de Tributación No. R-1703/98 de las 12 horas del 18 de diciembre de 1998. Por estimarla contraria a la ley, dicha cobertura fue desconocida – no aplicada - por el Tribunal Fiscal Administrativo el que en sentencia No. 86-2000-P, de las diez horas y treinta minutos del veintinueve de marzo del 2000, consideró - en lo fundamental - que como la nueva ley de Impuesto sobre la Renta No. 7092, entró a regir a partir del 1 de junio de 1988, resultaba improcedente adecuar el monto de la presunción, aumentándola en el porcentaje indicado, partiendo del 1 de octubre de 1987 – como se hizo -, fecha en que ni siquiera se había promulgado la referida ley; lo cual implicaría – siempre según dicho Tribunal -,

una aplicación retroactiva del cálculo de la presunción y además un incremento de la base para los períodos fiscales subsiguientes, al considerar nuevamente el incremento porcentual del período fiscal que se encontraba contenido en la presunción anterior, circunstancia ésta que - en su criterio -incide en los períodos fiscales posteriores. En consecuencia – agregó -, la Administración Tributaria debió adecuar los montos de la presunción de la Renta Neta Mínima Anual indicada, partiendo del siguiente período a aquél en que entró en vigencia (sic) la nueva ley de Impuesto sobre la Renta, sea, a partir del 1º. de octubre de 1988. Tras lo cual y con fundamento en el artículo 155 párrafo final aparte i) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No. 4755 y sus reformas, vigente en el período fiscal recalificado, que prohíbe a los miembros del susodicho Tribunal “Aplicar decretos, reglamentos, acuerdos u otras disposiciones que sean contrarias a la ley”-, resolvió anular todo lo actuado en el procedimiento administrativo. Por haber partido la Administración Tributaria – como había dicho antes-, de una base de cálculo incorrecta para la fijación del monto de la renta neta presuntiva, en razón de haber considerado para la variación porcentual en el Índice de Precios al por Menor, un período anterior a la entrada en vigencia de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Criterio ratificado por dicho órgano en sentencia No. 172-2000-P, dictada a las catorce horas del treinta y uno de mayo del año dos mil, al resolver solicitud de aclaración y adición. Razón por la cual se pide la lesividad, al considerar el Estado – por el contrario y en lo fundamental -, que como el período fiscal ordinario es de un año, el cual va del 1 de octubre de un año al 30 de setiembre del año siguiente (artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta); el hecho de que la Administración Tributaria haya considerado, para efectos de actualizar el monto de la renta presuntiva, la variación porcentual ocurrida desde el 1 de octubre de 1987 al 30 de setiembre de 1988, no significa en modo alguno que se haya dado una aplicación retroactiva de la Ley. Esto en virtud de que, dada la naturaleza del hecho generador del impuesto sobre la renta, las rentas presuntivas fijadas en el artículo 13 de la Ley No. 7092 del 21 de abril de 1988 eran aplicables para el período fiscal No 88, toda vez que dichos importes eran los que regían al cierre del período al consumarse el hecho generador.

VI. El Juzgado la admitió, declarando con lugar la demanda, anulando las sentencias del Tribunal Fiscal Administrativo, confirmando la resolución original de la Dirección General de Tributación. Al respecto cabe agregar, a mayor abundamiento, que no existe ciertamente la acusada irretroactividad – principio básico de que las leyes rigen para el futuro protegido por los artículos 34, 39 y 129 de la Constitución Política - de la citada resolución administrativa respecto de la Ley . En el impuesto sobre las utilidades se tiene que el hecho generador está constituido por una serie de situaciones de hecho que se inician el 1º. de octubre de cada año y su ciclo de formación se completa el 30 de setiembre del año siguiente. Lo anterior por cuanto estamos en presencia de un hecho generador conjuntivo o periódico que se caracteriza por estar formado por un

conjunto de hechos, circunstancias o acontecimientos, globalmente considerados; y no es sinó a partir de que se cierra dicho período que surge la obligación tributaria correspondiente. Pues bien, aparte de que nueva ley de Impuesto sobre la Renta No. 7092 -salvo la facultad de actualización de montos de renta presuntiva en cada período fiscal -, no estableció para los efectos correspondientes un criterio especial en sus transitorios en torno a su eficacia - aplicación o comienzo de su vigencia en el tiempo -, por ejemplo que dicha potestad fuese inaplicable a las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores se iniciasen antes de su vigencia, sino general, en el sentido de que regía a partir del primer día del mes siguiente a su publicación, entrando a regir dicha Ley en efecto a partir del 1 de junio de 1988; y si bien la actualización de los montos de presunción fueron hechos considerando la inflación a partir del 1 de octubre de 1987, fecha ciertamente anterior a la promulgación de la referida ley, es igualmente verdad que ello no se constituyó "en perjuicio de persona alguna, de sus derechos patrimoniales adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas", habida cuenta que, no solo no abarcó períodos del impuesto anteriores - ya concluidos y exigibles -, sino que se hizo a partir del inicio del período fiscal 88, año igual al de entrada en vigencia de la Ley, en que la configuración del hecho generador del impuesto a las utilidades no había concluido sino que estaba aún en proceso. En otro orden de cosas, cabe indicar que: excepto por el dicho del demandado, ni en el expediente administrativo ni en el judicial costa evidencia alguna que sustente que en el caso sub judice se dieran el supuesto de hecho y consecuencias del párrafo segundo del artículo 13 de la ley del impuesto sobre la renta según el cual, cuando el profesional o técnico de que se trate tenga menos de cinco años de ejercer libremente su profesión, los montos - de renta presuntiva - antes indicados se rebajarán en un cincuenta por ciento. Asimismo, que por la forma como se resuelve el presente asunto, por conexión y como consecuencia, procede la confirmación de la resolución de la dirección general de tributación no. r-1703/98 de las doce horas del dieciocho de diciembre de mil novecientos noventa y ocho. Por lo dicho, ningún reproche cabe hacer a la sentencia de la Juez a quo. ...".(el subrayado no forma parte del original).

VI. Esta Sección del Tribunal estima que por estar en el caso que ahora ocupa su atención, ante la aplicación de las mismas bases de cálculo de la presunción de la Renta Neta Mínima Anual prevista en el inciso a), subinciso i), o subinciso ii) del artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y frente a la misma resolución No. 616-R, de las 8:00 horas del 30 de setiembre de 1991 por la que se actualizaron dichas bases de cálculo, a que se refiere el fallo transcrito; lo procedente es revocar la sentencia apelada; y en su lugar, por paridad de razones, acoger la demanda y por consiguiente anular la resolución de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo No. 102-2000 P, de las once horas del cuatro de abril del dos mil; puesto que no se aportaron ni existen nuevos ni mejores motivos para cambiar de criterio."

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

ⁱ ASAMBLEA LEGISLATIVA. Ley 7092 del veintiuno de abril de mil novecientos ochenta y ocho. **Ley del Impuesto sobre la Renta**. Vigente desde: 19/05/1988. Versión de la Norma 45 de 45 del 05/05/2014. Publicada en Gaceta N° 96 del 19/05/1988 y en Colección de Leyes y Decretos Año: 1988, Semestre: 1, Tomo: 1.

ⁱⁱ SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 420 de las catorce horas con cuarenta y cinco minutos del nueve de abril de dos mil trece. Expediente: 10-002577-1027-CA.

ⁱⁱⁱ TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA. Sentencia 63 de las trece horas con treinta minutos del quince de junio de dos mil doce. Expediente: 10-000016-1027-CA.

^{iv} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SETIMA. Sentencia 13 de las quince horas con treinta minutos del veintitrés de enero de dos mil nueve. Expediente: 05-000404-0161-CA.

^v TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEXTA. Sentencia 89 de las ocho horas con cuarenta y cinco minutos del doce de abril de dos mil once. Expediente: 09-002183-1027-CA.

^{vi} SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 3052 de las catorce horas con treinta y cinco minutos del nueve de marzo de dos mil once. Expediente: 08-011857-0007-CO.

^{vii} SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 1356 de las quince horas con cincuenta y ocho minutos del dos de febrero de dos mil once. Expediente: 09-000482-0007-CO.

^{viii} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEGUNDA. Sentencia 347 de las catorce horas con veinte minutos del tres de agosto de dos mil cinco. Expediente: 00-000678-0163-CA.

^{ix} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. Sentencia 33 de las quince horas con cuarenta y cinco minutos del veintiséis de abril de dos mil cuatro. Expediente: 00-000588-0163-CA.