

Exp: 08-000410-1027-CA

Res. 001505-F-S1-2010

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las nueve horas quince minutos del nueve de diciembre de dos mil diez.

Proceso de puro derecho establecido en el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda por **la actora**, representado por su apoderado generalísimo sin límite de suma **J., [...]** contra el **ESTADO**, representado por la procuradora B María del Rocío Solano Raabe, abogada, vecina de Cartago. Figuran además, como apoderados especiales judiciales de la parte actora, la licenciada Anayansi Mora Palma, los licenciados José Antonio Saborío Carrillo, vecino de Heredia y Diego Salto Van der Laat, vecino de Heredia. Las personas físicas son mayores de edad y con las salvedades hechas, casados, abogados y vecinos de San José.

RESULTANDO

1.- Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, la parte actora estableció proceso de puro derecho, a fin de que en sentencia se declare: “ 1) *La nulidad de los traslados de cargos números 2752000015432 y 2752000015441, así como de la resolución determinativa número SF-DT-01-R-0575-8 de la Administración Tributaria de San José. 2) En consecuencia, se revoque las determinaciones realizadas en dichos oficios correspondientes al impuesto sobre la renta del período fiscal 2005, así*

como retenciones en la fuente supuestamente no practicadas por pago de servicios profesionales durante el período comprendido entre el 01 de octubre del 2004 y el 30 de setiembre del 2005. 3) Como pretensión subsidiaria, en caso de que se ratifique el criterio sostenido por la Administración Tributaria de San José, se solicita que al menos se reconozcan los costos de las mercancías importadas que, según se ha indicado, ascienden a una suma de \$3.861.351.34 (tres millones ochocientos sesenta y un mil trescientos cincuenta y un dólares con treinta y cuatro centavos de dólar, de los Estados Unidos de América) de acuerdo a las pólizas de desalmacenaje (ver hechos 27 y 50), toda vez que con arreglo al principio de realidad económica, no es posible imputar ingresos sin reconocer, de manera refleja, los costos en que se incurrió para generar tales rentas gravables. 4) De conformidad con el artículo 69 del Código Procesal Contencioso Administrativo, y por versar la presente litis sobre un asunto de pleno derecho, solicitamos se falle sin necesidad de recepción de prueba, prescindiendo de la fase de conciliación y celebración de audiencias. 5) Que el Estado, en caso de oposición a la presente demanda, debe pagar ambas costas de la acción." En audiencia preliminar de las 13 horas 45 minutos del 27 de mayo de 2009, los apoderados especiales judiciales de la sociedad actora aclaran las pretensiones de la siguiente manera: "Mantener la pretensión 1 y 2. Además que se tenga como pretensión número 3 que se ordene a la Administración Tributaria incluir en los sistemas de información la pérdida declarada; y como pretensión número 4 que se declare que la parte actora le resta todavía de un periodo fiscal para aplicar a los tres periodos de pérdida que la ley les otorga. Como pretensión subsidiaria se mantiene la indicada en el punto 3 del

escrito de demanda y aclara que se solicita la condena en costas tanto en la pretensión principal como en la subsidiaria.”

2.- El ente estatal contestó negativamente y opuso la excepción de falta de derecho y la expresión genérica de “*sine actione agit*”.

3.- La representación estatal, expresó su negativa para conciliar, por lo que se prescindió de dicho trámite procesal.

4.- Para efectuar la audiencia preliminar se señalaron las 13 horas 45 minutos del 27 de mayo de 2009, oportunidad en que hicieron uso de la palabra los representantes de ambas partes.

5.- El Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Sección Sexta, integrado por la Jueza Cynthia Abarca Gómez, los Jueces Otto González Vílchez y Roberto Navarro Garita, en sentencia número 2034-2009 de las 15 horas del 21 de setiembre de 2009, resolvió: “*Se rechazan las excepciones de falta de legitimación activa y pasiva, como la de interés actual. Se acepta la excepción de falta de derecho. Todas comprendidas en la mal denominada excepción genérica de sine actione agit. Se declara sin lugar en todos los extremos la demanda interpuesta por la empresa **actora** contra **El Estado**. Se condena a la parte actora al pago de las costas procesales y personales de este proceso, así como a los intereses que dichas sumas generen. Partidas que se liquidarán en la etapa de ejecución de sentencia.”*

6.- La licenciada Mora Palma y el licenciado Saborío Carrillo, en sus expresados caracteres, formulan recurso de casación indicando las razones en que se apoya para

refutar la tesis del Tribunal.

7.- En los procedimientos ante esta Sala se han observado las prescripciones de ley. Intervienen en la decisión de este asunto la Magistrado Suplente Stella Bresciani Quirós y el Magistrado Suplente Moisés Fachler Grunspan.

Redacta el Magistrado Fachler Grunspan

CONSIDERANDO

I.- El 17 de diciembre de 2001, la Compañía Nacional de Fuerza y Luz (CNFL) adjudicó la licitación pública internacional no. 99-28 a **la actora**, empresa radicada en Sevilla España. Tal contrato tenía por objeto construir el sistema de alimentación eléctrica para la ciudad de San José a través del modelo *“llave en mano supervisado con financiamiento”*. Por otro lado, el Instituto Costarricense de Electricidad (ICE) adjudicó la licitación pública internacional número 7004-E, a **la actora** y **S.**, para el diseño; suministro de equipo, materiales y servicios; construcción y puesta en servicio de: Partida I: Proyecto Subestación Palmar; Partida II: Proyecto Subestación Cóbano; y, Partida III: Proyecto Subestación Cahuita. **La actora** de España, posteriormente cambio su razón social a [...] Luego, a efectos de dar cumplimiento a las contrataciones adjudicadas, la matriz extranjera constituyó en el país una compañía con similar denominación, a saber, **la actora** (sucursal). El 23 de agosto de 2007, la Administración Tributaria de San José, mediante traslados de cargos no. 2752000015432 (diferencias por concepto de ingresos en el país que no se declararon como tales) y 275000015441(atinentes la distribución de dividendos), determinó que para el período fiscal 2005 la empresa nacional adeudaba ₡33.416.787,00 y

¢11.695.075,00 de impuesto sobre la renta. El 2 de noviembre de 2007, dicha compañía los impugnó. En resolución no. SF-DT-01-R-0575-8 de las 8 horas con 2 minutos del 7 de abril de 2008, la Administración Tributaria de San José declaró sin lugar las inconformidades. El 17 de julio de 2008, tal sociedad formuló demanda contra el Estado, con el objeto de que se anularan los traslados de cargos números 2752000015432 y 2752000015441, así como la resolución determinativa no. SF-DT-01-R-0575-8. Consecuentemente, pidió, se revocaran las fijaciones realizadas al impuesto sobre la renta en el período fiscal 2005, así como las retenciones en la fuente por pago de servicios profesionales supuestamente no practicadas en el lapso comprendido entre el 1° de octubre de 2004 y el 30 de septiembre de 2005. Además, solicitó se ordenara a la Administración Tributaria incluir la pérdida declarada y se estableciera que, aún le restaba un año fiscal para aplicar los tres períodos de pérdida a los que tenía derecho. Como pretensión subsidiaria, que de ratificarse lo resuelto en vía administrativa, al menos se reconocieran los costos de las mercancías importadas, que ascendían a la suma de \$3.861.315,34. Lo expresado, ya que en su criterio, ni en el artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) ni en su Reglamento (RLISR), se define la naturaleza de los *“contratos llave en mano”*, ni de los *“servicios prestados en territorio nacional”*. Por ello, considera, deben precisarse en el sentido que mejor se adapte a la realidad. En cuanto a los primeros, dice, ha de acudirse a lo dispuesto en vía administrativa y jurisdiccional, donde se les ha tenido como un contrato complejo que puede incluir la provisión de bienes, materiales o equipos, la edificación de obras civiles y montaje de proyectos. En el caso de examen, la actora aduce que en los

negocios suscritos con el ICE y la CNFL, las mercancías y el equipamiento fue primordialmente extranjero y suministrado por la empresa española, que fue la oferente adjudicada, casa matriz de la compañía costarricense de igual nombre, -su sucursal-. Asimismo, refiere, esta última fue la encargada de ejecutar la obra civil. Por otra parte, señala, las ventas de los bienes fueron extraterritoriales e ingresaron al país a nombre de las entidades públicas contratantes, por lo que no eran gravables con el impuesto sobre la renta. Sin embargo, reprocha, las ganancias derivadas de dichos contratos se atribuyeron únicamente al establecimiento nacional. La representación estatal contestó negativamente, opuso la excepción de falta de derecho y la expresión genérica "*sine actione agit*". Asevera, el contrato llave en mano, pese a contener múltiples prestaciones, en definitiva se trata de un solo negocio, donde el contratista asume una obligación que para efectos tributarios se trata del ejercicio de una actividad lucrativa en el país, sin que pueda separarse en lo tocante a la obligación impositiva de la demandante, el abasto de mercancías. También, manifiesta, de la literalidad de los ordinales 1 y 2 de la LISR, se encuentran sujetas a este tributo las rentas generadas en territorio nacional, sin que importe la nacionalidad, domicilio, ni lugar de constitución de las personas jurídicas. En todo caso, expone, en la especie, la sociedad costarricense, no es una entidad jurídica independiente, sino una subsidiaria de la matriz española; de ahí, que se le deba considerar un establecimiento permanente y sujeto pasivo, de consuno con lo que estipula el precepto 2 de la LISR. Adiciona, la actividad lucrativa gravada se generó en territorio nacional, en consecuencia, estaba obligada al pago del impuesto sobre la renta. Solicitó se rechazara la pretensión

subsidiaria ya que, no hay prueba de que se hubiera incurrido en más gastos de los ya deducidos. El Tribunal acogió la defensa de falta de derecho, declaró sin lugar en todos los extremos la demanda, con sus costas a cargo de la demandante. La perdedora formula recurso de casación en el que desarrolla seis cargos por el fondo.

II.- Primero: alega errónea valoración probatoria e indebidamente aplicados los artículos 1 y 2 inciso b) 1 de la LISR. Manifiesta, aunque se trata de un contrato único, tiene múltiples prestaciones que, deben tratarse de manera diversa. En consecuencia, dice, el Tribunal debió apreciar que en la ejecución de tal acuerdo existían obligaciones que debían ser realizadas por dos sujetos distintos, la casa matriz y su sucursal. La sentencia, arguye, yerra al expresar que no es posible separar dichas actividades. De ahí, acusa, se contraviene el concepto de prestación contractual que dispone el precepto 210 inciso d) del Reglamento a la Ley de Contratación Administrativa (RLCA), así como los ordinales 779 y 1277 del Código Civil. Insiste, el convenio engloba múltiples aspectos: diseño, suministro de mercancías y equipos, construcción de obras, entre otros. Por ello, señala, no es viable subsumir todas las prestaciones en el objeto principal de la negociación, a saber, la entrega de las obras como lo hizo el Tribunal. Lo expuesto, objeta, llevó a atribuirle la totalidad de las utilidades y ninguna a la matriz española. Concluye, no implica que los contratos llave en mano, cuyo contenido, ejecución y atribución se discute, no puedan descomponerse en diferentes obligaciones atribuibles a diversos sujetos. Estima, que como las prestaciones son divisibles, e intervienen dos entidades que comparten una razón social, es necesario determinar cuál de las funciones desplegadas originó el hecho generador del tributo. **Segundo:** aduce

preterición probatoria. Indica, con la documentación constante en autos se acredita que, la matriz española fue la encargada del suministro de mercancías, mientras que la sucursal se encargó de la construcción de los proyectos. Además, que los precios se diferenciaron según correspondiera a una u otra. Reprocha algunas de las conclusiones a las que llegó el Tribunal. Argumenta, el “Formulario de Cotización” que contiene la carpeta número cuatro de la oferta, presenta tres columnas referentes al precio del contrato. Afirma, en las dos primeras, para cada renglón de bienes o servicios ofertados, se detalla si el precio corresponde a uno de venta extranjero o a otro de venta local. Los primeros montos, indica, referidos a los suplidos por la compañía española y los segundos imputables a los costos por materiales o ejecuciones provenientes de la sucursal costarricense. En esa misma línea, señala, la oferta presentada en la licitación pública promovida por el ICE, tiene una clara separación de precios en cuanto los equipos, materiales y mercancías proveídas por la matriz, respecto de las obras civiles y de montaje ejecutadas por la sucursal. También, en el expediente administrativo de la Licitación no. 7004-E, dice, es notoria la distinción entre las órdenes de servicio relativas a las labores de construcción de las tres subestaciones, frente a las de insumos y componentes. A folios 121 y 122, apunta, se encuentran las órdenes de compra por importación números 315104 y 315106, del 12 de marzo de 2004, por una suma de \$2.098.064,25 y €4.282.131,57, respectivamente. Mientras que también, manifiesta, se aprecian las de servicio local, números 315023 y 315028 por concepto de obras civiles, montaje y pruebas a realizar en el país. Expresa, estos elementos probatorios marcan la etapa de ejecución contractual con una acentuada distinción

entre los bienes y o servicios que prestan la casa matriz y la sucursal. Recrimina, el solo nombramiento en el país de un representante de la empresa española, no significa que las prestaciones deban ser realizadas por la filial costarricense. Igualmente, reprocha, se disponga que no se pactó una separación de actividades, pues en su opinión, la cláusula vigésima segunda del contrato suscrito con la CNFL, dice que el contratista se obliga a destacar personal en Costa Rica para *“la ejecución de las obras”*. Increpa, el que se haya pactado por un *“precio total”* no es suficiente para sustentar la tesis del Tribunal en el sentido de que ello implica la unidad contractual y lleva a rechazar la existencia de una distribución de obligaciones. Indica la sentencia yerra al expresar que los contratos con la CNFL y el ICE no la obligaban a importar materiales, sino que solo se pactó que debía suministrar los insumos necesarios para los proyectos. El punto 11 del cartel, establece que el contratista que suministre mercancías de origen extranjero (propias del contrato), puede importarlas a nombre de la CNFL. En ese sentido, hace patente, en la oferta al describir los bienes a suministrar, se detalla al fabricante y su país de procedencia. De ahí, expone, en el expediente administrativo a folios 174 al 217, consta el convenio de crédito suscrito entre la CNFL y el Instituto de Crédito Oficial de España, que incluye el financiamiento para la compra de bienes españoles por un monto de \$20.750.000,00. En el caso de la contratación con el ICE, a folio 236 del expediente administrativo, en el numeral 1.1 del cartel se indica que *“El país de origen de los oferentes y de los bienes ofrecidos deberá ser parte de la lista de los países elegibles del BID”*, entre los que se encuentra España. En igual sentido, la cláusula 20 del pliego de condiciones, en el extremo 20.1 (f. 249), estipula que en *“el caso de*

órdenes de compra de importación, para que los pagos al adjudicatario se hagan efectivos es requisito indispensable que, además de los documentos de embarque, éste presente el certificado de origen y embarque del proveedor, con el que se demuestre que los bienes materia del suministro son originarios de países miembros del BID". A su juicio, lo expuesto, denota que, existía la obligación contractual de suministrar mercancías de origen extranjero. Por consiguiente, considera, el fallo es erróneo al determinar que como todas las declaraciones aduaneras están a nombre de **la actora**, que es un establecimiento permanente radicado en territorio nacional, entonces no resulta posible establecer cuáles fueron efectuadas por la casa matriz o la sucursal. Revela, en la carpeta número uno de la oferta, tenida como prueba para mejor resolver, se identifica al oferente como **la actora**, con domicilio en Sevilla, España, quien posteriormente modificó su razón social a **la actora**. Manifiesta, de conformidad con el hecho probado ocho, en octubre de 2001, la licitación se adjudicó a la casa matriz y el contrato se firmó el 17 de diciembre de 2001. Asimismo, que en el Tomo IV del cartel, atinente al "Suministro de Equipos y Materiales", en el acápite C1, cláusula uno, se establece que los equipos "serán suministrados por el Contratista y entregados a la CNFL", siendo, precisamente el contratista la empresa extranjera. Por otro lado, dice, las declaraciones aduaneras que constan en las pólizas números 506195, 504592, 577365, 200371, 104846, 201771, 600113, 105454, 202893, 506273, 202894, 506212, 153789, 506253, 152816, 109833, 111204, 152754, 252147, 194474, 154863, 153788, 403455, 211046, 154945, 154946, 114841, 158059, 120367, 511341, 511340, 129088, 525340 y 522603, constantes en la certificación visible del folio 47 al 88 del expediente

administrativo, señalan como vendedor a **la actora** (matriz). Adiciona, el valor declarado al internarse los bienes a territorio nacional, fue de \$1.166.122,75 correspondiente al período fiscal 2005. Igualmente, refiere, la casa matriz vendió al ICE mercancías importadas, cuyo valor declarado, fue la suma de \$2.695.228,59, lo cual se acredita mediante las pólizas número 103089, 107082, 110884, 201148, 111607, 155761, 112178, 112352, 116759, 610506, 576694 y 414476, constante del folio 90 al 104 de dicho expediente administrativo. Lo expuesto, dice, está demostrado a folios 22 al 72 de las hojas de trabajo certificadas por la Administración Tributaria, que se agregaron a las facturas de compra de tales materiales, emitidas por **la actora** España. La existencia de la venta extraterritorial de esas mercancías se constata también porque las órdenes de compra se emitieron antes de que los bienes ingresaran al país (folios 121 y 122 del expediente administrativo). Asevera, ejemplo de esto son las órdenes de compra números 315104 y 315106 emitidas el 12 de marzo de 2004 por el ICE, atinentes a materiales y equipos que ascienden a \$2.098.064,25 y €4.282.131,57, respectivamente. Hace notar que la cláusula 24 del cartel de la licitación 7004-E, exigía que el ICE apareciera como destinatario en los documentos de embarque (f. 255 expediente administrativo de la licitación). Explica, lo anterior era necesario para que los bienes se acogieran a *“lo estipulado en el Artículo N° 8 de la Ley N° 7388, la adquisición de bienes y servicios requeridos para la ejecución del Programa de Desarrollo Eléctrico III, no estará sujeta al pago de ninguna clase de impuestos, tasas, sobretasas, contribuciones ni derechos”*. (Cláusula 27, punto 27.1 del cartel, visible en folios 255 y siguientes del citado expediente). Argumenta, la CNFL y el ICE, como

dueños de las mercancías, se encontraban legitimados para utilizar la exención subjetiva que la legislación reconoce a su favor. Así, reprocha, no lleva razón el Tribunal cuando afirma que no existió venta extraterritorial y que las mercancías fueron internadas exoneradas de impuestos, al consignarse a nombre de tales instituciones. Puesto que, indica, se verificó un traslado de dominio a favor de dichas empresas públicas fuera del territorio nacional, se permitió su ingreso al país exoneradas de impuestos, por ser sus dueños beneficiarios de dicho régimen. Por otra parte, el Tribunal tiene por probado (hechos probados 15 y 29) que los bienes fueron internados a territorio nacional a nombre de la CNFL e ICE, ya que aparecen como importadores o consignatarios de las mercancías en las respectivas declaraciones aduaneras. En adición a lo anterior, en el considerando cuarto se cita el apartado A. 18 de las Condiciones Generales del Cartel de la CNFL, que indica que *“la CNFL únicamente tramitará exenciones del impuesto de derechos arancelarios de importación a los bienes adquiridos a nombre de la CNFL S.A.”*. Pero, increpa, pese a ello en el fallo se hacen una serie de consideraciones sobre el cumplimiento por parte de la contratista, de un cúmulo de obligaciones accesorias posteriores al arribo de las mercancías a territorio costarricense, como son el bodegaje, desalmacenaje, transporte y manipulación de pólizas, cuyos costos, según las disposiciones cartelarias, debían incluirse dentro del precio total ofertado. A partir de ahí vuelve a la idea de “unidad contractual”, concluyendo en el considerando sexto: *“ha quedado claro que el establecimiento permanente, denominado **la actora**, domiciliado en nuestro país, se encargó en los dos contratos suscritos con la CNFL y el ICE, de ejecutar ambos contratos, esto comprendía la realización de todas las actividades objeto*

de esas contrataciones, por lo que no se podía separar el suministro de bienes, supuestamente realizado por la casa matriz y la construcción de obras, realizado por el establecimiento permanente". Asimismo, increpa, el Tribunal considera las declaraciones aduaneras de manera aislada, sin considerar la prueba incorporada al expediente que demuestra que cuando las mismas dicen que el exportador o vendedor de las mercancías es **"la actora"**, se desprende de toda la prueba incorporada al expediente judicial que lo correcto es interpretar que se trata de la **actora** España. No obstante, en la sentencia se dispone que es imposible saber si el exportador o vendedor **"la actora"** es la matriz o la sucursal, pues ambas comparten la misma razón social. Lo anterior, claro está, manifiesta, debido a que las declaraciones aduaneras no se valoraron en conjunto con las restantes pruebas que constan en autos. Un aspecto adicional, afirma, que permite concluir que la contratista es la matriz española, o al menos que ésta juega un papel preponderante en ambas contrataciones, es que se tuvo por probado que *"los ingresos, no ingresaron al país y se depositaron en la cuenta de la casa matriz en España"* (hecho 31, apartado 6). Consecuentemente, debió tenerse por demostrado que la matriz fue la que ejecutó las prestaciones contractuales de suministro de mercancías. **Tercero:** señala, el elemento subjetivo del hecho generador del impuesto a las utilidades, exige que el sujeto pasivo sea una persona física o jurídica domiciliada en el país, según el precepto 1º de la LISR. Agrega, el cardinal 5 inciso d) del RLISR, establece la condición de contribuyente a las *"sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes en el país, de personas no domiciliadas en Costa Rica"*. En su opinión, lo expuesto, admite y reconoce que una sucursal es la extensión en el

país del contribuyente no domiciliado en territorio nacional. Así, arguye, la matriz es una entidad no domiciliada, sujeta a otra jurisdicción tributaria. De ahí, sustenta, más allá de la autonomía o no de la sucursal respecto a su matriz, en materia impositiva, la primera debe ser considerada como una contribuyente, independiente de su matriz. Esta última, indica, no es una persona legalmente constituida en Costa Rica al tenor del canon 5 inciso ch) del RLISR, por ende, dice, en la compañía española falta el elemento subjetivo del hecho generador. Reprocha, el Tribunal mediante los métodos de interpretación contractual, debió arribar a la convicción de que en derecho tributario es posible atribuir las rentas derivadas de un solo contrato a distintos contribuyentes. Acentúa, en la LISR no hay norma que disponga que los contratos llave en mano, se gravan como una unidad contractual. **Cuarto:** expresa, el impuesto a las utilidades y sobre remesas al exterior tienen igual elemento objetivo en sus hechos generadores (ordinales 1º y 52 de la LISR), estipulan que es el ejercicio de actividades lucrativas de fuente costarricense. Consecuentemente, asevera, si la fuente es extraterritorial, no se genera ninguno de estos. Manifiesta, es prolija la jurisprudencia que ha señalado que la venta extraterritorial de mercancías, ejecutada por un no domiciliado, no produce rentas de fuente costarricense.

III.- De previo al análisis de los agravios es menester señalar que, en lo pertinente al "Contrato llave en mano", la doctrina es conteste al expresar que concierne al negocio jurídico donde una de las partes se compromete a planear, erigir y equipar una construcción para recibir como contrapartida el pago de una cantidad en dinero. En el campo de la contratación administrativa lo primordial es la responsabilidad

global que recae sobre el adjudicatario. Constituyen parte integrante de tal obligación el suministro de materiales, equipo, edificación de obras civiles, instalación, montaje y puesta en funcionamiento. En ocasiones, también incluyen la capacitación de personal y la asistencia técnica. Por consiguiente, se caracteriza, primero, porque se celebra un solo contrato; segundo, envuelve las funciones de concepción y ejecución de la obra; y tercero, constituye una obligación integral de parte del contratista, que implica la entrega de la obra completamente terminada, equipada y en funcionamiento. Este tipo de negociación requiere, por lo general, la especialización del adjudicatario y su compromiso de entregar un producto terminado. Dichos contratos se pactan a nivel internacional entre países en vías de desarrollo con otros más desarrollados, por dos motivos, los primeros requieren de financiamiento y/o no cuentan con el desarrollo tecnológico indispensable para llevar a cabo la tarea. Y, segundo, porque las naciones con un alto grado de desarrollo cuentan con los medios tecnológicos y los recursos monetarios indispensables para su puesta en marcha. De ahí, es posible encontrarlo regulado en estos últimos países. Por ejemplo, tal es el caso de España, donde el Decreto 870 del 6 de octubre de 2003, lo define del siguiente modo: *“Artículo 2º. Se considera ‘Contrato de exportación Llave en Mano’ a las plantas industriales u obras de ingeniería destinadas a la prestación de servicios, que se vendan al exterior bajo la forma de una unidad completa y concluida con la finalidad de cumplir el objeto de un contrato que exija la transmisión del dominio del bien final a cambio de un precio total”*. Por ende, en este tipo de contrato lo fundamental es que, el adjudicatario se compromete a entregar un producto terminado y en funcionamiento. Así, para efectos

contractuales no resulta factible individualizar, como lo pretende la casacionista, las obras civiles del suministro de materiales, herramientas y equipo, ya que estos por separado no cumplen con el objeto convenido. Además, la sucursal en Costa Rica se constituyó con el propósito de cumplir con la ejecución del contrato, y es una representante de la casa matriz; aspectos sobre los que se ahondará en los siguientes considerandos.

IV.- La impugnante en su recurso de manera reiterada aduce que, pese a estar frente un contrato llave en mano, lo cierto es que en este existen una serie de obligaciones claramente delimitadas. Pero, apunta, unas le corresponden a la casa matriz (venta de mercancías, materiales y equipos), mientras que otras atañen a la sucursal costarricense, como son las obras civiles e instalación. Por ello, alega, el impuesto sobre la renta, debe cargarse por separado a una u otra, según corresponda. Aunque en los contratos con la CNFL y el ICE puedan delimitarse con claridad las actividades que se atribuyen a la compañía española y a la sociedad nacional, lo cierto es que en el contrato llave en mano, según se expuso, lo primordial es que se trata de un solo acuerdo negocial. Nótese, en el caso de estudio al momento de la suscripción de los contratos a nombre de **la actora** España, compareció solo su apoderado generalísimo sin límite de suma; o sea, el contrato no fue otorgado por un representante de cada una de las empresas, la matriz y su sucursal. Es claro, para todos los efectos de su ejecución, estas empresas constituyen una unidad mercantil. Aunque se dividieran las obligaciones que incumbían a la matriz y a la sucursal, lo cierto es que se trata de una misma empresa, que ofertó de ese modo y así se obligó.

Recuérdese, en los contratos llave en mano el contratista se compromete a entregar la obra completamente concluida, equipada y en funcionamiento a cambio de recibir una cierta suma de dinero como pago. De ahí, si bien el convenio engloba una serie de aspectos que pueden separarse, al momento de sentar responsabilidades, exigir su cumplimiento y en cuanto a su incidencia tributaria no es posible su escisión, como lo pretende la impugnante. Según se detallará más adelante, hay una distinción entre las obligaciones contractuales y las fiscales, a las que no resultan oponibles lo pactado. En este sentido lo trascendente son los aspectos con incidencia tributaria, aparte de la denominación o las formas que las partes les otorguen.

V.- Reprocha la recurrente, que aunque se esté frente a un solo contrato, lo cierto es que tiene distintas prestaciones, realizadas por dos sujetos, a saber, la casa matriz y la sucursal costarricense. En su opinión, tales obligaciones pueden ser separadas. Su principal argumentación gravita en torno a que las ventas realizadas por **la actora** España, deben considerarse extraterritoriales o al menos no sujetas al impuesto sobre la renta en Costa Rica. En lo que al contrato llave en mano se refiere, el Tribunal dispuso que su objeto no puede dividirse, y que su propósito primordial es la entrega de una obra completamente terminada. Además, que las actividades de suministro de mercancías, materiales y equipo están subordinadas a la principal de construcción, por lo que su totalidad se ejecuta en el lugar donde se levantan las edificaciones, en este caso en suelo nacional. Asimismo, que su precio es global, incluyendo todos los aspectos, sin que fuera posible separar el precio de materiales del de obras civiles. También que, todas las labores debían ser realizadas por la

adjudicataria que, en el contrato con la CNFL se constituyó como tal a **la actora** España y en el del ICE a **la actora** y **S.** Adicionalmente, que se pactó la exoneración de la importación de materiales y equipos, debiendo la adjudicataria encargarse del transporte, bodegaje, desalmacenaje y tributar por las utilidades percibidas producto de su ejecución total. Aspectos que el órgano de instancia, consideró, eran de aplicación a las licitaciones internacionales no. 99-28 y 7004-E.

VI.- Esta Sala comparte lo dispuesto en la sentencia recurrida, respecto a que desde la perspectiva tributaria, el contrato llave en mano no puede fragmentarse según la diversidad de sus prestaciones. Nótese, no hay fundamento normativo que sustente lo aducido por la casacionista. El numeral 210 del RLCA alude al contrato irregular, el 779 y 1277 del Código Civil, al pago de obligaciones y al poder de retención por parte del mandatario, respectivamente. Luego, desde el punto de vista negocial, según se expuso, este tipo de convenio constituye una obligación indivisible que engloba lo concerniente a obras civiles y su equipamiento. En adición a la anterior, el Tribunal estimó, aunque no se puede considerar a las mercaderías, herramientas y equipos adheridos a las edificaciones como elementos accesorios, en realidad se trata de elementos complementarios que otorgan un valor agregado, es decir una utilidad, que no tenían antes de su incorporación, lo que es indudable, tiene su génesis en territorio nacional, al ser el sitio donde están situadas las construcciones. A saber, las relativas a la electrificación de la ciudad de San José y las subestaciones eléctricas de Palmar, Cóbano y Cahuita. De ahí, es evidente, no lleva razón la actora al alegar que existen dos contratos, uno de suministros y otro de obra civil sino que se está ante uno solo. En

consecuencia, como lo estimó el Tribunal, se produjo el hecho generador de la obligación impositiva, pues, la totalidad de las actividades generan utilidades que se ubican en una fuente costarricense. Aspecto que el fallo recurrido fundamenta en el principio de realidad económica, sobre el cual ha expresado este Órgano Colegiado: *“...cabe señalar que lo normal, tratándose de procedimientos elusivos de tributos, es que éstos adopten una apariencia disconforme con su real naturaleza. Precisamente, para obviar tales procedimientos, la legislación tributaria ha recogido el principio de la realidad económica, como instrumento de interpretación, en el artículo 8, párrafo 2, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Se desprende de la integración de dicha norma con el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que esta última es aplicable aún cuando las partes hayan adoptado una forma jurídica de convención no totalmente clara para la administración tributaria, pues ésta podrá prescindir de esa forma para desentrañar el alcance que en la esfera tributaria pudiere tener el contrato suscrito entre el contribuyente y un tercero, ajeno a la obligación impositiva. Se obvia de esa manera cualquier procedimiento elusivo perjudicial para el fisco, que ostente el carácter de un convenio o contrato.”* (Sentencia no. 32 de las 10 horas 30 minutos del 20 de marzo de 1992 retomada en el fallo no. 825, de las 8 horas 45 minutos del 27 de octubre de 2006)”. No. 1055 de las 14 horas con 5 minutos del 8 de octubre de 2009. Entonces, la supuesta existencia de convenios de suministros y construcción por separado, según el principio de realidad económica no pueden constituir elementos formales que lleven a desconocer los efectos fiscales del contrato llave en mano. Aunado a lo expuesto, ha de insistirse en el hecho de que la

sucursal, establecimiento permanente, domiciliado en Costa Rica y la matriz ubicada en España, para efectos de las licitaciones no. 99-28 (CNFL) y 7004-E (ICE) constituyen una unidad económica y la compañía radicada en el país se encargó de ambos contratos, por lo que no procede separar el suministro de bienes, eventualmente realizado por la sociedad foránea, de la edificación de construcciones y su equipamiento desarrollados por el establecimiento nacional. Como se expresó, el contratista adjudicado fue uno y este debía cumplir con la totalidad de sus obligaciones en territorio nacional, sin que resulte factible escindirlas. Por otro parte, el fallo recurrido señala, no se acreditó que la empresa costarricense se constituyera con el único objeto de dedicarse a la construcción, como lo aduce la accionante, sin que en el recurso lo desvirtúe.

VII.- En este punto, es menester exponer lo expresado por esta Sala sobre el principio de territorialidad: *“A la luz de lo aducido por el señor Procurador, resulta necesario tener presente lo preceptuado, en lo de interés, por los ordinales 1, 2 y 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta: "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 que desarrollen 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. ... 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. Artículo 2º **Contribuyentes.** Independientemente de la nacionalidad, del domicilio y del lugar de la constitución de las personas jurídicas o de la reunión de sus juntas directivas o de la celebración de los contratos, son contribuyentes todas las empresas públicas o privadas que realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país: ... Artículo 5º **Renta Bruta.** La renta bruta es el conjunto de los ingresos o beneficios percibidos en el período del impuesto por el sujeto pasivo, en virtud de las actividades a que se refiere el párrafo tercero del artículo 1º./ La renta bruta de las personas domiciliadas en el país estará formada por el total de los ingresos o beneficios percibidos o devengados durante el período fiscal, provenientes de cualquier fuente costarricense, la explotación o el negocio de bienes inmuebles, la colocación de capitales –sean depósitos, valores u otros-, las actividades empresariales o los certificados de abono tributario creados en la ley No 837, del 20 de diciembre de 1946 y su reformas, o le ley No 7092, del 21 de abril de 1988 y sus reformas...”(Lo subrayado no es del original). Al socaire de estas disposiciones, y como bien lo señaló el Tribunal, el legislador costarricense, al configurar el Impuesto sobre la Renta, se fundamentó en un criterio objetivo: el principio de territorialidad. Toma en consideración el lugar donde se genera la renta, para lo cual utiliza el concepto de "fuente costarricense", según la definición expuesta en el ordinal 1º párrafo final antes transcrito. Sobre este tema, puede consultarse la sentencia de esta Sala número 945-F de las 15 horas del 7 de diciembre del 2005. De conformidad con lo estipulado en ese numeral, se trata de servicios prestados, bienes situados o capitales*

utilizados en el territorio costarricense. Esto está en armonía con lo dispuesto en el canon 6º inciso ch) ibídem: "Artículo 6º **Exclusiones de la renta bruta.** No forman parte de la renta bruta: ... ch) Las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior, aunque se hubieren celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país."(Lo subrayado no es del original). Resulta diáfana, amén de congruente con el indicado canon 1º párrafo final ejúsdem, la exclusión dispuesta por el legislador costarricense: no forman parte de la renta bruta las ganancias generadas por cualquier tipo de negocio jurídico, aún cuando se hubiere celebrado o ejecutado total o parcialmente en Costa Rica, cuando tengan como objeto bienes o capitales ubicados fuera del territorio nacional. Precisamente, es esta la situación acaecida en el sub júdice. Según se indicó en el considerando I de esta sentencia, el representante de la sociedad actora le consultó al Director General de Tributación Directa si las utilidades generadas en el exterior, por las funciones que se proponía realizar en el futuro su poderdante, estarían gravadas o no con los impuestos sobre las utilidades y sobre la renta disponible. Esto por cuanto, la nueva actividad consistiría en adquirir productos de otras compañías en el exterior, pertenecientes a la misma **Corporación S. E.**, colocándolos de forma directa en los países de destino en el área centroamericana; con lo cual, esa mercancía nunca ingresaría a territorio costarricense. Como puede observarse, se trataría de contratos, convenios o negociaciones, eventualmente celebrados en Costa Rica, sobre bienes localizados en el exterior. Además, su ejecución no sería en territorio nacional, sino en el del país centroamericano al cual se destinen los productos. La norma de comentario no se

*refiere a si los bienes o capitales localizados fuera de Costa Rica pertenecen o no a una de las partes del convenio; tampoco, como lo indica el Tribunal, hace diferencia alguna entre la calidad del sujeto, su actividad, o residencia. Ergo, las utilidades generadas como consecuencia de la actividad consultada por la empresa actora, según lo indicado por el referido artículo 6º inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no forman parte de la renta bruta; por lo tanto, no estarían gravadas con los indicados impuestos. Por otro lado, tal y como fue señalado en la sentencia recurrida, el precedente de esta Sala, invocado por el casacionista, se refiere a una situación fáctica diferente a la acontecida en este proceso; y, además, es anterior a la promulgación de la Ley número 7092; razón por la cual no resulta aplicable.”*No. 686 de las 11 horas con 5 minutos del 20 de setiembre de 2006. De lo expuesto, es posible colegir que de conformidad con el ordinal 1º de la LISR, el hecho generador del impuesto a las utilidades se produce en la circunstancia de que la renta o riqueza tenga su fuente económica en el país y no en el extranjero, de modo que para ser gravable lo que interesa es su génesis. En el caso de estudio, la recurrente aduce que las ventas de las mercancías, herramientas y equipos son extraterritoriales, pues, la compañía vendedora tiene su domicilio en España. De este modo, apunta, en la licitación de la CNFL al ofertar, según se aprecia en el formulario de cotización, carpeta número cuatro, existen tres columnas, en las dos primeras, indica, en cada renglón de bienes o servicios, se detalla si el precio corresponde a uno de venta extranjero (matriz española) o a otro de venta local (sucursal costarricense). Expresa, igual sucede con la licitación promovida por el ICE, donde hay una clara separación de precios en cuanto a equipos, materiales y

mercancías proveídas por la empresa foránea, respecto de las obras civiles y de montaje ejecutadas por la compañía nacional. El Tribunal sobre el particular, atinadamente, expresó: *“...La tesis de la accionante, respecto a que el suministro de mercancías y equipos en estos contratos, era una actividad que debía realizar la empresa matriz ubicada en España, por lo que son rentas extraterritoriales que no debían ser declaradas ni pagadas, es una afirmación totalmente imprecisa, ya que en este asunto, ha quedado claro que el establecimiento permanente, denominado **la actora**, domiciliado en nuestro país, se encargó en los dos contratos sucritos con la CNFL y el ICE, de ejecutar ambos contratos, esto comprendía la realización de todas las actividades objeto de esas contrataciones, por lo que no se podía separar el suministro de bienes, supuestamente realizado por la casa matriz y la construcción de obras, realizado por el establecimiento permanente. Además, que del análisis de ambos contratos, nunca se pactó que unas actividades las iba a realizar la casa matriz en España, y otras el establecimiento permanente ubicado en Costa Rica. Asimismo, en ambos contratos, todas las labores debían ser realizadas por el contratista adjudicatario, no se distingue contractualmente entre las labores que debía realizar la empresa **actora**, con domicilio en España, y **la actora**, con cédula de persona jurídica costarricense. Para efectos contractuales, todas las actividades debían ser realizadas por el único contratista, que en las dos contrataciones recayó en el establecimiento permanente... Es evidente en este caso...se le encomendó la ejecución de la totalidad del objeto contractual, que incluye, entre muchas otras actividades, el suministro de materiales y la construcción de obras. Por lo tanto, los argumentos de la actora*

respecto al principio de territorialidad; en el caso del impuesto a las utilidades, son improcedentes, debido a que de la prueba aportada y analizada en este proceso, es evidente que al establecimiento permanente se le deben atribuir la totalidad de las rentas generadas por la ejecución de las contrataciones pactadas con la CNFL y el ICE. Por lo que en este asunto se presenta el elemento subjetivo del hecho generador de la obligación tributaria, regulado en el artículo 2, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la renta...". A lo expuesto, ha de agregarse que de acuerdo con la naturaleza del contrato llave en mano, no es posible escindir las obligaciones de una y otra sociedad como lo pretende la actora. Pese a que en las ofertas se hubiera indicado por separado las actividades que correspondía a la matriz y a su sucursal, lo cierto es que en el contrato existe una sola obligación que recae sobre la adjudicataria (la actora España), que debe cumplirse como un todo y que no es posible separar de modo alguno. Nótese, aunque los insumos y las edificaciones tienen un costo nominal, en el espectro integral de la negociación los primeros adquieren un valor agregado al incorporarse a las obras civiles ubicadas en Costa Rica, junto a las cuales constituyen un todo que es el objeto del contrato. De ahí, que no sea posible dividir dichas obligaciones, ya que ninguna de estas por separado cumplen con lo convenido. Por otra parte, es evidente, en principio el impuesto sobre la renta grava a personas físicas o jurídicas independientemente de su nacionalidad o domicilio. Lo primordial es que los contribuyentes realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país, esta es la situación de la casa matriz que, tal como lo dispuso el órgano de instancia, desplegó sus actividades lucrativas en el país (aunque lo fuera mediante su sucursal). Además,

en cada caso es menester analizar las circunstancias materiales, así el término "fuente costarricense" alude a la ubicación de los bienes y servicios en suelo nacional. Consecuentemente, no hay duda de que la renta o riqueza tiene su origen en territorio costarricense, pues, es aquí donde se desarrollan los proyectos adjudicados. Por esta misma razón, no importa que las mercancías y equipos provengan del extranjero, ya que ingresaron al país para adherirse a las obras civiles, de ahí, no debe perderse de vista que constituyen tan solo parte integrante de un todo más amplio, que como lo indicó el Tribunal, implica la unidad contractual que por la naturaleza de lo pactado resulta indivisible. Por otro lado, que la cláusula vigésima segunda del acuerdo suscrito con la CNFL, disponga que la contratista se obliga a destacar personal en Costa Rica con el propósito de ejecutar las obras, lejos de permitir tener por acreditada una clara separación de actividades, todo lo contrario, denota que se trata de una sola a desplegar en Costa Rica. Luego, es indudable, el fallo no tuvo por acreditada la unidad comercial tan solo porque se pactó un precio total, como lo sugiere la casacionista. Dicho elemento, es solo uno de los que caracteriza a los contratos llave en mano, que es el aspecto primordial del que se valió el Tribunal para establecer que las actividades desplegadas por la matriz y su sucursal no pueden ser fragmentadas, sino que constituyen una unidad. Lo anterior, pese a que los insumos se hubieren cancelado con fondos provenientes de dos empréstitos internacionales, ya que lo cierto es que el capital con que se hará frente a tales obligaciones procede de fuente costarricense, a saber, la CNFL y el ICE. Según lo expuesto, el cargo resulta improcedente.

VIII.- En lo que al segundo cargo compete, ha de manifestarse que, en lo pertinente a lo aseverado por la recurrente, en el sentido de que la sentencia resulta errónea al indicar que los contratos no la obligaban a importar materiales del extranjero, es evidente, el punto 11 del cartel de la licitación, señala que el contratista que provea mercancías foráneas, podía importarlas a nombre de CNFL, con el claro propósito de beneficiarse con las exoneraciones establecidas en la normativa patria. De este modo lo hace ver el Tribunal en su fallo. Por otra parte, respecto a que contrario a lo resuelto por el Tribunal se está frente a ventas extraterritoriales de mercancías, debe señalarse que, de la exposición del agravio, se deduce que lo acusado es un error de derecho ya que a los documentos que cita, se les habría dejado de otorgar su correspondiente valor probatorio. Sin embargo, no lleva razón la casacionista, el Tribunal en esencia lo que extrajo de tales probanzas fue que en ambos contratos se importaron materiales y que en todas las declaraciones aduaneras el vendedor o exportador fue la sucursal con domicilio en Costa Rica, establecimiento permanente que, en su criterio, fue lo que llevó a gravar los ingresos provenientes de dichas enajenaciones con el impuesto sobre la renta. Además, como corolario de lo expuesto, señaló que no era posible determinar cuáles se realizaron por la matriz y cuáles por la sucursal, por lo que no acreditaban se trataba de una venta extraterritorial. En todo caso, por lo que se ha venido exponiendo, ninguna incidencia tiene su determinación, ya que lo primordial es que en los contratos de la demandante con la CNFL y el ICE, las obligaciones no pueden dividirse, el contrato es uno solo y si las mercancías se internaron a suelo nacional fue únicamente con el propósito de incorporarlas a las obras

civiles para entregarlas equipadas y en funcionamiento, que fue a lo que se obligó la contratista. En la especie, no debe desatenderse que si las órdenes de compra de los bienes extranjeros estuvieron a nombre de la CNFL y del ICE, lo fue por un aspecto de mero trámite contemplado en el contrato, que tiene su explicación en la circunstancia de que se hizo para poderlos exonerar. Nótese, de conformidad con los carteles de licitación y los contratos correspondientes, la adjudicataria debía contemplar en el precio total ofertado lo pertinente a los costos de transporte, bodegaje y desalmacenaje. Lo anterior, ya que su obligación no terminaba con la venta de los insumos, sino que constituía una parte accesorio, pues, lo primordial era que se adhirieran al proyecto, ya que el objeto del contrato era entregar las obras civiles debidamente equipadas y en funcionamiento. De lo anterior, es claro, el compromiso de la casa matriz no podía tenerse como cumplido con la sola enajenación de los bienes, porque no se pactó la compra de insumos, sino un contrato llave en mano, que contemplaba la incorporación de mercancías, materiales y equipos como algo complementario.

IX.- En lo concerniente al impuesto a las utilidades, su hecho generador y elemento subjetivo, se hace necesario señalar lo siguiente. En lo que es de interés, el ordinal 1º de la LISR, dispone: *"Se establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen 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...". Y, en lo que al caso de examen concierne el inciso d) del canon 5 del RLISR, estipula que se consideran domiciliadas en el país: *"Las sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes en el país, de personas no domiciliadas en Costa Rica"*. De lo expuesto, queda claro, en la especie la sucursal es un establecimiento permanente radicado en el país, de ahí, que se constituya en sujeto del impuesto sobre la renta. Por ende, no se conculcan dichas normas, cuando en el asunto de análisis, se le cobró el tributo a la sucursal costarricense, en razón de las utilidades que le generó la ejecución del contrato llave en mano en suelo nacional. Por otro lado, en lo a que la interpretación contractual se refiere, la exégesis de lo que a este caso atañe, fue realizada debidamente por el Tribunal. Este tipo de convenios se pactan de modo que el contratista asume la obligación de entregar una obra debidamente concluida, equipada y en funcionamiento. En este sentido no resulta de recibo lo pretendido por la impugnante respecto a que por tratarse de una negociación compleja las actividades de la matriz y la sucursal pueden separarse. Es evidente lo impropio de este argumento, porque sería igual a decir que para la empresa extranjera la ejecución plena del contrato se perfeccionó al momento en que traspasó los bienes a la CNFL y al ICE, lo cual es inatendible ya que tales insumos adquieren relevancia al momento de su incorporación y posterior puesta en marcha, pero no antes. Otro elemento que refuerza lo resuelto por el Tribunal, lo cual avala este Órgano Colegiado, estriba en la existencia de un precio total, cuyo pago se hace contra el recibo de la obra completa. Que los

materiales, mercancías, equipos, obras civiles tuvieran en la oferta y en el contrato un precio fijado, no implica que existan un sinnúmero de contrataciones independientes, sino que se utilizaron para fundamentar el porqué del costo total de lo contratado. Para concluir, según lo señala la casacionista en el recurso, la sucursal se constituyó con el fin de hacer posible la ejecución del contrato. Y, de igual manera resulta evidente que esta empresa domiciliada en el país actuó en representación de la matriz española. En consecuencia, aunque se está ante dos compañías distintas, desde la perspectiva tributaria no son contribuyentes independientes.

X.- En lo que al elemento objetivo del impuesto sobre la renta respecta, la recurrente expone que, el impuesto a las utilidades y el que se aplica a las remesas al exterior tienen igual elemento objetivo, a saber, el ejercicio de actividades lucrativas de fuente costarricense. Entonces, en razón de ello, indica, si se realiza una venta extraterritorial por un no domiciliado, no puede generar su cobro, al no ser una fuente costarricense. Aunque la actora llevara razón en lo dicho para fundamentar su argumento, respecto a que tales tributos tienen igual elemento objetivo, lo cierto es que no la tiene en cuanto a su conclusión, al menos no para el asunto de estudio. Según se expuso en el considerando VII, el numeral 2 de la LISR al definir los contribuyentes, de manera precisa estipula que estos lo son con independencia de su *“...nacionalidad, domicilio y lugar de la constitución de las personas jurídicas o de la reunión de sus juntas directivas o de la celebración de los contratos...”*, siendo lo primordial el *“...que realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país...”*. En consonancia con lo expuesto, el inciso ch) del artículo 6 ibídem, excluye de este

impuesto: *“las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior, aunque se hubieren celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país”*. En la especie, es indudable las rentas se originaron en razón de un contrato que se ejecutó de modo total en suelo nacional, su particularidad radicó en la circunstancia de que para la realización plena de su objeto, se debió adquirir bienes en el extranjero, ya que no se producen en el país, para incorporarlos en las edificaciones. En el espectro general de lo pactado esos insumos constituyen solo un complemento. Otro aspecto a tener presente es que de previo a su incorporación o montaje en las edificaciones, debieron ser nacionalizados, cuyos trámites fueron realizados y costos cubiertos por la contratista, como parte de las obligaciones contraídas. Por consiguiente, las utilidades generadas estaban afectas al impuesto sobre la renta, correspondiendo su pago a la sucursal constituida en Costa Rica para que ejecutara el objeto de las contrataciones públicas internacionales. Sobre el particular, el Tribunal dispuso: *“... en este asunto si se presenta el elemento material del hecho generador de la obligación tributaria, ya que todas las actividades que se realizan en un contrato llave en mano, como sucedió en este caso, generan utilidades que se ubican en una fuente costarricense. Ello deriva además de la aplicación de la máxima de la realidad económica que en esta materia encuentra soporte en el numeral 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Ergo, la supuesta existencia de los contratos, sea, suministros y obras, no pueden llegar a constituirse en elementos formales que permitan desconocer los efectos reales del contrato llave en mano, siendo evidente la vinculación que entre ambos existe para el cumplimiento del pacto "llave en*

mano". Por ende esas formas no son oponibles, imperando por tal la citada realidad económica".

XI.- Por lo expuesto, no se han dado los quebrantos que invoca la casacionista, por lo cual, debe rechazarse el recurso, con sus costas a cargo de quien lo ha interpuesto, de conformidad con el artículo 611 del Código Procesal Civil.

POR TANTO

Se declara sin lugar el recurso, con sus costas a cargo de la recurrente.

Anabelle León Feoli

Román Solís Zelaya

Óscar Edo. González Camacho

Moisés Fachler Grunspan

Stella Bresciani Quirós

HBRENES/larce