

**EXP: 05-000331-0161-CA**

**RES: 000222-F-S1-2010**

**SALA PRIMERA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.** San José, a las ocho horas cincuenta minutos del doce de febrero de dos mil diez.

Proceso contencioso administrativo –especial tributario- establecido en el Tribunal Contencioso Administrativo por **la actora**, representada por su apoderado generalísimo sin límite de suma, **J., [...]**; contra el **ESTADO**, representado por su procurador tributario Juan Luis Montoya Segura, abogado. Figura además, como apoderado especial judicial de la parte actora, el licenciado Juan José Sobrado Chaves, abogado. Las personas físicas son mayores de edad, casadas y vecinas de San José.

### **RESULTANDO**

**1.-** Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, la parte actora estableció demanda ordinaria cuya cuantía se fijó en la suma de trescientos cuarenta y cinco millones doscientos dieciséis mil quinientos cuarenta y nueve colones, a fin de que en sentencia se declare: " ... 1. *Que se declare con lugar la demanda interpuesta. 2. Que se anule por ilegítimo y antijurídico el acto administrativo contenido en la resolución impugnada. 3. Que se restituya a mi representada en forma plena a la situación jurídica individualizada de la que se le privó al negarle el derecho a aplicar el crédito fiscal que le fue ilegítimamente rechazado, y que se condene al demandado a*

*devolver las sumas que por el acto que se anula obligó a pagar. Ello ha de comprender los intereses de las sumas pagadas indebidamente hasta su efectiva devolución mediante el pago que se ordenará en sentencia, así como el pago de los daños y perjuicios y consiguiente trastorno por quitarle lo que tenía derecho, e indexación de las sumas como corresponde en derecho, lo que se liquidará en ejecución de sentencia. 4. SUBSIDIARIAMENTE, que se declare que el Estado no tenía legitimación para cobrar por haber provocado con sus propios actos la causa de estos ajustes y, en consecuencia, se declaren con lugar todas las peticiones anteriores. 5. Que se condene al recurrido al pago de las costas correspondientes al presente proceso.”*

**2.-** El procurador contestó negativamente e interpuso la excepción de falta de derecho; así como, la expresión genérica de *"sine actione agit"*.

**3.-** El Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Séptima, integrada por los Jueces Sandra M. Quesada Vargas, Eduardo González Segura y Francisco Jiménez Villegas, en sentencia no. 24-2009 de las 15 horas 30 minutos del 1º de marzo de 2009, dispuso: *"Se rechaza la excepción genérica sine actione agit en su modalidad de falta de legitimación activa y pasiva y falta de interés actual. Se acoge la excepción de falta de derecho alegada, y en consecuencia, se declara sin lugar la presente demanda en todos sus extremos, y se confirma los actos administrativos impugnados. Son ambas costas a cargo de la parte actora."*

**4.-** El Lic. Juan José Sobrado Chaves formula recurso de casación indicando expresamente las razones en que se apoya para refutar la tesis del Tribunal.

**5.-** Para efectuar la vista se señalaron las 10 horas del 14 de octubre de 2009. Asistió el apoderado especial judicial de la parte actora y recurrente, Lic. Juan José Sobrado Chaves, quien hizo uso de la palabra.

**6.-** En los procedimientos ante esta Sala se han observado las prescripciones de ley.

### **Redacta el Magistrado Solís Zelaya**

#### **CONSIDERANDO**

**I.-** La Junta Directiva del Instituto Costarricense de Turismo (ICT), en sesión 2676 del 31 de mayo de 1976, acordó declarar a **M. S.A.**, como compañía de actividad turística. El 31 de agosto de 1989, al haberse cumplido los requisitos de la Ley no. 6990, Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico y su Reglamento, suscribieron el contrato turístico número [...], en el cual se pactó, en lo de interés, lo siguiente: *"PRIMERA ... 8. Las inversiones que efectúen personas físicas o jurídicas en la compra de acciones de la empresa son deducibles para esos inversionistas del impuesto sobre la renta conforme a lo estipulado en el artículo 11 de la Ley 6990, previa aprobación de la Comisión Reguladora y de los organismos estatales competentes. ..."* En oficio CR-053-97 del 25 de febrero de 1997, suscrito por el Jefe del Departamento de Incentivos Turísticos del ICT, se le comunicó a dicha sociedad que la Comisión Reguladora de Turismo dispuso autorizarla para vender acciones comunes, preferentes y nominativas, por un monto de ₡2.764.488.000,00, al amparo de la indicada Ley 6990. **K. S.A.** suscribió 100.000.000 acciones de un colón cada una. Las adquirió a crédito a través de la entrega de cuatro letras de cambio, identificadas con los números [...],

[...], [...] y [...], cada una por la suma de ¢25.000.000,00, libradas y aceptadas por **K. S.A.** y giradas a la vista a la orden de **M. S.A.** En oficio D.IN-359-98 del 9 de junio de 1998, el Jefe del Departamento de Incentivos Turísticos del ICT le comunicó a **M. S.A.** que la inversión efectuada por **K. S.A.** fue aprobada. Por otro lado, el 31 de agosto de 1989, el ICT y **Ch. S.A.**, propietaria del Hotel **M.**, suscribieron el contrato turístico provisional número [...]. En lo de interés, se estipuló: "*PRIMERA ... 8. Las inversiones que efectúen personas físicas o jurídicas en la compra de acciones de la empresa son deducibles para esos inversionistas del impuesto sobre la renta conforme a lo estipulado en el artículo 11 de la Ley 6990, previa aprobación de la Comisión Reguladora y de los organismos estatales competentes. ...*" El 26 de agosto de 1991, el ICT y la empresa **L. S.A.** –nueva razón social- suscribieron un addendum, pactando que, con base en el acuerdo tomado en la sesión 218 de la Comisión Reguladora de Turismo, celebrada el 16 de agosto de 1991, se otorgaba contrato turístico definitivo a **L. S.A.**, propietaria del establecimiento del mismo nombre, ubicado en San Rafael de Heredia, como compañía de servicio de hotelería. En oficio CR-064-97 del 25 de febrero de 1997, el Jefe del Departamento de Incentivos Turísticos del ICT, le comunicó a **L. S.A.** lo dispuesto por la Comisión Reguladora de Turismo, en el sentido de autorizarla a vender acciones comunes, preferentes y nominativas, por un monto de ¢1.741.918.150,00, al amparo de la susodicha Ley 6990. El 14 de mayo de 1997, **K. S.A.** suscribió 458.000.000 acciones de un colón cada una. Las adquirió por medio de la entrega de tres letras de cambio, identificadas con los números 4697, 5697 y 6697, la primera por ¢229.000.000,00, y las otras dos por ¢114.500.000,00 cada una, libradas y aceptadas

por **K. S.A.** y giradas a la vista a la orden de **L. S.A.** Mediante oficio D.IN-427-97 del 17 de junio de 1997, el Jefe del Departamento de Incentivos Turísticos del ICT le comunicó a **L. S.A.** que, en acuerdo tomado por la Comisión Reguladora de Turismo, sesión 422, celebrada el 13 de febrero de 1997, fue aprobada la inversión de **K. S.A.** por la suma de ¢458.000.000,00 en acciones preferentes y nominativas. En la declaración del impuesto sobre la renta del período fiscal 97, **K. S.A.** autoliquidó un crédito por ¢279.000.000,00, correspondiente al 50% del total de las inversiones realizadas en la compra de acciones de **M. S.A. y L. S.A.** En traslado de cargos 275-10-00026363 del 30 de abril de 2001, la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes le comunicó que, a raíz de las actuaciones fiscalizadoras practicadas, le fue determinada, de oficio, la obligación tributaria correspondiente al referido tributo del período 97, fijando la base imponible en ¢1.048.896.075,00, con una diferencia a cancelar de ¢310.212.227,52. Asimismo, en traslado de cargos 275-10-000012-01 de esa misma fecha, dicho órgano administrativo le comunicó a la referida empresa que, como consecuencia de las actuaciones fiscalizadoras practicadas, le fue determinada de oficio la obligación tributaria correspondiente al impuesto sobre la renta del período fiscal 98, al habersele rechazado el gasto por concepto de intereses y diferencial cambiario que había declarado como deducible de la renta de ese ejercicio fiscal, realizando un ajuste de ¢14.375.475,00 (rechazo de intereses) y ¢51.841.074,00 (diferencial cambiario), con fundamento en que ambos rubros no estaban directamente relacionados con la obtención de rentas gravables. El 14 de junio de 2001 **K. S.A.** impugnó dichos traslados de cargos. La Administración de Grandes Contribuyentes de

la Dirección General de Tributación, en resolución DT-10-R091-92 de las 9 horas del 16 de octubre de 2002, declaró sin lugar el reclamo interpuesto, determinando un aumento en el impuesto sobre la renta de ₡310.212.227,52 en relación con lo declarado por ese concepto en el período fiscal 97. Para el ejercicio fiscal 98 no determinó aumento alguno. El 14 de noviembre de 2002, **K. S.A.** formuló los recursos de revocatoria con apelación en subsidio. Luego de haber sido rechazada la revocatoria, la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, en resolución TFA-288-2005 de las 10 horas 30 minutos del 21 de julio de 2005, declaró sin lugar el recurso vertical, confirmando lo resuelto por la Administración Tributaria.

**II.-** El 20 de septiembre de 2005 el apoderado generalísimo sin límite de suma de **la actora** compañía que absorbió, por fusión, a **K. S.A.**, interpone proceso especial tributario en contra del Estado. Pretende se anule, por ilegítimo y antijurídico, el acto administrativo contenido en la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo número 288-2005 de las 10 horas 30 minutos del 21 de julio de 2005. En consecuencia, se restituya a su representada, en forma plena, a la situación jurídica individualizada de la que se le privó, al negársele el derecho de aplicar el crédito fiscal que le fue ilegítimamente rechazado. Solicita se condene al demandado a devolver las sumas que obligó a pagar, más los intereses respectivos hasta su efectiva devolución; asimismo, al pago de los daños y perjuicios causados al quitarle lo que tenía derecho. De igual manera, solicita la indexación de esas sumas. Todo lo anterior a liquidarse en la etapa de ejecución de sentencia. En subsidio, pide se declare que el Estado no tenía legitimación para cobrar, por haber provocado, con sus propios actos, la causa de esos

ajustes y, en consecuencia, se declaren con lugar las pretensiones anteriores. Por último, solicita se le impongan las costas del proceso. El señor Procurador interpuso la defensa de falta de derecho. También alegó la expresión genérica "*sine actione agit*". El Tribunal acogió dicha excepción. Declaró sin lugar la demanda en todos sus extremos. Confirmó los actos administrativos impugnados. Le impuso a la empresa actora las costas del proceso. El apoderado especial judicial de la demandante interpone recurso de casación por motivos de fondo. Para un mejor análisis de los reparos formulados, se reordenan conforme a la técnica de la casación.

**III.- DOCUMENTOS PRESENTADOS CON EL RECURSO.** El casacionista aporta original de la constancia número SRAC-364-2009, de las 11 horas del 8 de mayo de 2009, suscrita por el Gestor Tributario de la subgerencia de recaudación y atención al contribuyente, en la cual se da cuenta del período fiscal de la empresa **K. S.A.** Además, presenta copias fotostáticas de los siguientes oficios: 1) el fechado 18 de septiembre de 1992, de la Directora General Adjunta de la Tributación Directa; 2) del 25 de agosto de 1995, suscrito por la entonces Directora General de la Tributación Directa; y, 3) número 1517 del 12 de agosto de 1996, firmado por la entonces Directora General de la Tributación Directa. Dicha probanza no resulta admisible. El ordinal 293 del Código Procesal Civil establece que, después de la demanda y contestación, no se admitirán más documentos, salvo: *"1) Los de fecha posterior a dichos escritos./ 2) Los anteriores cuya existencia jure no haber conocido antes la parte que los presenta./ 3) Los que no haya sido posible adquirir con anterioridad por causa que no sean imputables a la parte interesada, siempre que, en su caso, se haya hecho*

*oportunamente la designación del archivo o lugar expresado en el artículo anterior./ 4) Aquéllos que, no siendo fundamento de la demanda, sirvan para combatir excepciones del demandado o constituyan una prueba complementaria...".(Lo subrayado no es del original). Por su parte, el numeral 609 ibídem, dispone: "**Prohibición para recibir prueba.** Ante la sala de casación no podrá proponerse ni recibirse prueba, ni le será permitido admitir alguna para mejor proveer, salvo que se trate de documentos públicos de influencia efectiva en la decisión de la litis, y siempre que conste en el proceso o que hayan sido presentados con el recurso o con el escrito de ampliación...".*

La constancia número SRAC-364-2009 constituye pieza clave para los intereses de la empresa actora. Es fundamento de su demanda pues, con ella, pretende demostrar que los pagos efectuados para cancelar las letras de cambio se realizaron en el período fiscal 97; en consecuencia, le resultaba indispensable aportarla desde un inicio y no hasta ahora, en esta sede. Nótese que, de conformidad con lo indicado en ese documento, la información ahí contenida consta desde el año 1996, por lo que pudo presentarla junto con el escrito de demanda. Al respecto, pueden consultarse, mutatis mutandis, las sentencias de esta Sala números 677-F-2004 de las 11 horas 45 minutos del 18 de agosto de 2004 y 153-F-05 de las 10 horas 30 minutos del 17 de marzo de 2005. Los demás documentos aportados configuran simples fotocopias. Ergo, aún y cuando la prueba se aporta con el recurso, no es posible su admisión.

## **VIOLACIÓN INDIRECTA DE LEY**

**IV.-** Tocante a la inversión efectuada por la empresa actora en **L. S.A.**, producto de la compra de acciones por medio de letras de cambio, alega tres agravios

indirectos de ley. En el **primero**, invoca el casacionista error de hecho o de derecho en la valoración probatoria. La sentencia recurrida, afirma, parte, como premisa de su razonamiento, que no hubo pagos en efectivo, cuando sus propios hechos demostrados, y los autos, dan cuenta de ellos, desaplicando el crédito fiscal válidamente configurado. En el hecho probado 18, se detallan los pagos en efectivo correspondientes al período fiscal 97; sin embargo, luego se dice que no existieron, sino en fecha posterior al período fiscal en el cual se declaró el crédito. Es decir, contradictoriamente, se tiene por demostrado que hubo pagos en efectivo dentro del período fiscal; empero, luego, al momento de resolver, se niegan. Se valoraron indebidamente los cheques números [...] (folio 94 del tomo I del expediente administrativo, ó 70 en foliatura superior derecha), [...] (folio 99 del tomo I del expediente administrativo, ó 74 de la otra foliatura, 103-104 del mismo tomo, ó 78 y 79 en foliatura superior derecha), cheque [...] (folio 135 del tomo I del expediente administrativo u 89 de foliatura superior derecha, 92, 93, 138, 139, en foliatura superior derecha de las hojas de trabajo; así como la aceptación pura y simple del Estado al hecho 26 de la demanda). En el **segundo**, alega error de hecho o de derecho, al señalarse, en el hecho probado antecedido con el número 18, que el tercer abono realizado, por un monto de ¢229.000.000,00, se hizo el 5 de febrero de 1998, es decir, fuera del período fiscal 97, y no el 12 de diciembre de 1997, como en efecto ocurrió. El Tribunal Contencioso Administrativo, apunta, en apariencia, no tomó en cuenta que su poderdante tiene un período tributario especial, el cual vence a finales del mes de diciembre, no en el mes de septiembre. Con ello, inaplica el precepto 4 de la Ley del

Impuesto sobre la Renta. El período fiscal especial, conocido como "año natural", abarca del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año. Esto obedece, apunta, a que el Tribunal lee la fecha de registro del asiento contable y no cuando fue recibido el dinero por parte de **L. S.A.**, que es la indicada, 12 de diciembre de 1997, dentro del período fiscal. Así consta en la documentación visible a folios 103, 104 y 105 del Tomo I del expediente administrativo. De igual manera, acota, se valoraron indebidamente los cheques números 62981 (folio 94 del tomo I del expediente administrativo, ó 70 en foliatura superior derecha), 69907 (folio 99 del tomo I del expediente administrativo, ó 74 de la otra foliatura y 103-104 del mismo tomo, ó 78 y 79 en foliatura superior derecha) y 73702 (folio 135 del tomo I del expediente administrativo u 89 de folio atura superior derecha, 138 139, 92,93 en foliatura superior derecha de las hojas de trabajo; así como la aceptación pura y simple del Estado al hecho 26 de la demanda). También se valoraron mal los folios 224 y 225 ó 166 y 167 del Tomo I de las Hojas de Trabajo, en particular el folio 104 ó 79, en cuanto consta ahí que el giro fue hecho el 12 de diciembre de 1997, no el 5 de febrero de 1998. Incluso, añade, así lo establece el recibo de dinero de **L. S.A.** Es evidente el yerro de fechas de los juzgadores, que los llevaron a decir que ese giro no fue hecho en el período fiscal 97. En la **tercer** censura, también aduce error de hecho o de derecho, al no tenerse por demostrado que, para la fecha en que la actora adquirió las acciones, la entonces Dirección General de la Tributación Directa, tenía el criterio vigente de aceptar la validez de cancelar las inversiones con letras de cambio, siempre y cuando se honraran o cancelaran, como en efecto sucedió. La exigencia de una copia para tener por establecidos los oficios y

criterios mencionados en la demanda, arguye, es inaceptable, pues el propio Tribunal Fiscal Administrativo, en la resolución objeto de este proceso, indicó que existían esos criterios y resoluciones. Dicho órgano administrativo, aduce el casacionista, acepta la existencia del criterio de la entonces "Dirección General de la Tributación Directa", transcrito en la demanda, el cual era aceptar la validez de cancelar las inversiones con letras de cambio. Lo anterior, como acto interno con efectos favorables para los administrados y que, como tal, debía aceptar y practicar para este caso, y que motivó la posición asumida por el inversionista. Empero no lo aplica. Esto lo confirmó, anota, la aceptación que la propia Comisión Reguladora de Turismo hizo al autorizar, de manera expresa, la utilización inicial de las letras de cambio (folio 126 del expediente administrativo y aceptación del Estado al hecho 26 de la demanda), porque ese era el criterio vigente a esa fecha. Ello, junto con la referencia que hace el Tribunal Fiscal Administrativo a los oficios y criterios números 1415 del 18 de septiembre de 1992 y 1488 de 25 de agosto de 1995, constituyen prueba más que suficiente de su existencia. En particular el segundo, en donde, acota, la entonces Directora General de Tributación Directa le indica al Administrador de Grandes Contribuyentes que aceptaba la validez de cancelar las inversiones con letras de cambio (página 46 de la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo), conculcándose el numeral 99 del Código Tributario y el 307 de la Ley General de la Administración Pública (LGAP), por cuanto tuvo que tenerse por cierto, ya que consta en los archivos de la Administración. Esto fue inaplicado por el Tribunal, señala, al exigir una copia del criterio, para considerar lo que, simplemente, por no ser un hecho discutido, se citó en la demanda y en sede administrativa.

También se produce el yerro apuntado, manifiesta, al incurrirse en la falacia de "petición de principio". Ella, comenta, implica dar por sentado lo que se está tratando de demostrar y, a partir de allí, montar toda una argumentación. En otras palabras, tomar, de manera disimulada, y utilizar, como fundamento o principio de demostración, la misma tesis errada y carente de evidencias que trata de demostrar, o sea, sin desvirtuar sus alegaciones, lo que no solo resulta absurdo, sino, además, violatorio del debido proceso. Con esto, indica, se quebrantó el canon 16 de la LGAP. Este sofisma, afirma, es temible, porque implica un círculo vicioso que invalida el argumento. En esta lite, manifiesta, se presenta dicha falacia por dos razones: 1) se toma como principio de demostración la misma tesis que se trata de demostrar, aunque modificando los términos materiales, es decir, se parte de que no hubo pagos en efectivo y, por tanto, se rechazan los créditos fiscales, sin referirse a los giros hechos en junio y diciembre de 1997, y sin leer los cheques que se da cuenta, lo cual es ilógico. Esto por cuanto, por una parte, se estaría diciendo que la inversión quedaba debidamente configurada con los pagos en efectivo, los reconoce y, finalmente, se rechaza todo porque no hay pagos en efectivo; 2) lo resuelto tomó como evidente, por sí mismo, lo que se tenía que fundamentar; es decir, que los actos que reconocían la validez de las letras de cambio no existían, aunque el Tribunal Fiscal Administrativo dijo que existían (no importa que fuera de manera implícita o tácita), pero que no se aplicaban a su representada. Esto pasa también, comenta, cuando se toma como fecha del tercer giro el 5 de febrero de 1998 y no el 12 de diciembre de 1997, al confundir la fecha del registro del asiento contable con la fecha de recibo del dinero por la desarrolladora. Tal regla, apunta, fue

inaplicada por la sentencia impugnada, al exigir una copia del criterio para considerar lo que, simplemente, por no ser un hecho discutido, se citó en la demanda y en sede administrativa. ¿Para qué, se cuestiona, se va a producir prueba sobre la existencia de algo si no se discute tal aspecto? Porque una cosa, anota, es decir que no se aplican esos criterios a esta lite, y otra que no existen. O bien, que no consta prueba de su existencia, que es lo afirmado por el Tribunal Contencioso. Se valoraron mal, dice, las piezas del expediente administrativo; lo indicado por la Administración Tributaria en sede administrativa y, luego, por la Procuraduría en su respuesta a la demanda. La existencia y vigencia de esa aceptación, indica, la confirmó la anuencia de la Comisión Reguladora de Turismo de autorizar, de manera expresa, la utilización inicial de las letras de cambio (folio 126 del expediente administrativo y aceptación del hecho 26 de la demanda), lo que, junto con la referencia que hace el propio Tribunal Fiscal Administrativo a los oficios y criterios 1415 del 18 de septiembre de 1992 y 1488 del 25 de agosto de 1995, hacen prueba suficiente de su existencia. En particular, el segundo. Invoca conculcados, para los tres agravios, por falta de aplicación, los numerales 7, 11, 18, 33, 34, 39, 41, 45, 49, 121 inciso 13), 129, 140 inciso 3, 153, de la Constitución Política, así como los principios de razonabilidad y actos propios; 10, 19, 20, 21, 22, 803, 804, 805 del Código Civil; 1, 8, 9 inciso 1, 10, 11, 16, 59, 66, 113, 124, 128, 129, 132, 133, 137, 138, 158, 162, 165, 166, 169, 172, 173, 182, 190, 214, 216, 221, 223, 297, 298, 307 de la LGAP; 5, 6, 8, 13, 31, 62, 99 del Código Tributario); 7, 8, 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 11, 55, 57 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 10, 31, 35 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso

Administrativa; 18.9, 29, 30, 32, 133, 135, 136 del Código de Comercio; 153, 155, 330, 370, 379 y 417 del Código Procesal Civil. De igual manera, alega quebranto al principio contable del devengo, conculcándose los numerales 47 de la Ley no. 1038 del 19 de agosto de 1947, Ley de Creación del Colegio de Contadores Públicos; las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs) o Normas Internacionales de Contabilidad (NICs); 55, 57 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Asimismo, por aplicación indebida o incorrecta interpretación, los cánones 18 de la Constitución Política; 8, 13, 15, 99, 103, 109, 111, 120, 124, 125, 126, 127, 144 del Código Tributario; 11, 12 de la Ley 6990; 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 61.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. También, aduce violación de la autoridad excluyente de la Comisión Reguladora de Turismo en la materia.

**V.-** La Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico no. 6990 de 15 de julio de 1985, en el Capítulo III, "Del Financiamiento", artículo 11 (derogado por el artículo 14 de la Ley Reguladora de Todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, no. 7293 de 3 de abril de 1992), disponía lo siguiente: "*Será deducible del impuesto sobre la Renta, el cincuenta por ciento del monto invertido en actividades turísticas de las señaladas en el artículo 3º de esta ley, previa autorización de la comisión reguladora de turismo. Cuando dicha inversión se lleve a cabo a través de empresas ya constituidas, la inversión deberá realizarse por medio de compra de acciones nominativas de sociedades domiciliadas en el país con contrato turístico firmado. Las acciones así adquiridas deberán quedar en fideicomiso en un banco del*

*Estado o en la Bolsa Nacional de Valores, por un plazo no menor de dos años, sin posibilidad de disponer más que los dividendos que produzcan. Cuando la inversión se realice en empresas nuevas, se deberá cumplir con los requisitos que en cada caso exija la comisión reguladora de turismo, de acuerdo con el tipo de inversión. / En todo caso, no podrá deducirse por este concepto más de un veinticinco por ciento de la renta bruta del período en que se realice la inversión indicada".* Es claro que dicha ley tiende al fomento de la actividad turística. Esto es confirmado, además, por lo dispuesto en el numeral primero de esa legislación, que declara "*...de utilidad pública la industria del turismo*"; asimismo, el canon segundo indica: "*La presente ley tiene por objeto establecer un proceso acelerado y racional de desarrollo de la actividad turística costarricense, para lo cual se establecen los incentivos y beneficios que se otorgarán como estímulo para la realización de programas y proyectos importantes de dicha actividad*". Por ello, el transcrito precepto 11 establece un régimen favorable al particular que invierta en empresas turísticas, al autorizarle la deducción del impuesto sobre la renta del 50% del **monto invertido** en las actividades turísticas indicadas en ese cuerpo normativo, previa autorización de la comisión reguladora de turismo. Si la aludida inversión se efectúa a través de una compañía dedicada al turismo, el incentivo tiende a que esta empresa disponga de recursos financieros sanos, y de manera efectiva, para operar o mejorar la prestación de sus servicios. Por esa razón es que aumenta su capital a través de la emisión de acciones nominativas. La compra de esos títulos valores puede realizarse a crédito, por medio de letras de cambio, lo cual, como lo indicó esta Sala, no resulta anómalo o contrario a la Ley no. 6990. Al respecto, en la

sentencia número 633 de las 11 horas 20 minutos del 28 de julio de 2004, en lo de interés se indica: "**III.-** ... *De la norma derogada se extrae, además de las cuatro condiciones formales exigidas al efecto, que la compra de acciones debieron cancelarse de inmediato y no con posterioridad, es decir a través de una inversión real; porque esta surge hasta que las acciones estén totalmente canceladas. Al haber de por medio letras de cambio, se le dio un fin, si se quiere diferente, pero que, por desprendimiento del negocio subyacente, no impide de ninguna manera que las letras de cambio suscritas por la empresa actora, sean parte de la negociación, ya que de la literalidad de la Ley, para legitimar una inversión no se exige que ésta sea de contado y, en razón de ello, la emisión de letras de cambio es a todas luces lícita para hacerse acreedora del beneficio fiscal.* ..." (Lo subrayado es suplido). Por este medio, no obstante, lo que hace el inversionista es recurrir a un crédito de la empresa turística. Es decir, ésta no obtiene el dinero para invertirlo, ya que las acciones no son efectivamente canceladas. Admitir que con solo la suscripción de la letra de cambio la empresa libradora –la inversionista- puede beneficiarse del incentivo fiscal, iría en contra de lo pretendido por la legislación en comentario, que es, se reitera, el fomento a la actividad turística. El beneficiario de ese título valor –empresa turística- solo obtiene un documento que garantiza la compra de las acciones, mas no el efectivo requerido para invertir. Por eso es que no resulta de recibo el aserto del casacionista, de que debe reconocerse el crédito fiscal en la fecha de devengo de la inversión y no cuando se recibe dinero en efectivo. Lo cual también implica que no sea pertinente la aplicación al sub júdice de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs) o las Normas

Internacionales de Contabilidad (NICs), por cuanto son normas técnicas que regulan la forma de efectuar el registro contable de las operaciones (artículo 57 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta); mientras que esta lite se refiere al cumplimiento de la empresa actora de los requisitos dispuestos en la Ley no. 6990 para verse beneficiada del crédito fiscal dispuesto en el numeral 11 de ese cuerpo normativo. Al respecto, para ajustarse a sus postulados, debe interpretarse dicho numeral (en el supuesto en estudio -compra de acciones con títulos valores-), en el sentido de que el inversionista solo podrá deducir del impuesto sobre la renta, el 50% del monto realmente invertido en el período fiscal correspondiente al que se realice la inversión; esto es, lo que pague en efectivo en torno a la inversión en el período fiscal respectivo, aunque este pago no implique su cancelación, es decir, sea parcial. En este sentido, en el aludido fallo número 633-04, este órgano jurisdiccional señaló: "**III.-** ... *El propósito de la demandante era que se le otorgara el reconocimiento sobre el total invertido por medio de las letras de cambio para lograr una exención del impuesto sobre la renta. Por eso resulta lógica y consecuente la posición de la Administración al hacerlo de forma parcial, dándole la razón a la actora, al comprobarse que efectivamente una letra de cambio se hizo efectiva dentro del período fiscal de 1997, otorgándose como consecuencia inmediata el reconocimiento del incentivo. En la especie, el fin del articulado que concibe violado tenía como meta evidente el crecimiento, expansión y desarrollo de la actividad turística donde el contribuyente se motivara a invertir y quien lo hiciera, obtendría la reducción del monto sobre el impuesto de la renta de ese período, alcanzando de esta forma los objetivos trazados.* **IV.-** Merced a lo anterior, y

*a mayor abundamiento de razones, es dable recordar que la demandante compró 20.000.000,00 de acciones nominativas y preferentes de la empresa **M. S. A.**, respaldadas por dos letras de cambio con vencimiento a la vista, en las sumas de ₡2.000.000,00 y ₡18.000.000,00, respectivamente, cancelándose la primera de ellas el 30 de junio y la segunda el 10 de diciembre, ambas en 1997, mediante cheques del Banco Nacional de Costa Rica números ... En la especie, la cantidad de ₡2.000.000,00 pagada en el mes de junio con el cheque número ..., se aplicó por la Administración dentro del período fiscal de 1997, reconociéndosele a su favor el monto de ₡1.000.000,00 como crédito por la compra de acciones. Pero, no corrió con la misma suerte el cancelado el 10 de diciembre de ese mismo año, al estimarse por el ente recaudador, que dicho pago se efectuó a inicios de otro período, por lo que no podía ser computarizado, incumpliendo en este caso un aspecto base, pues la inversión no se llevó a cabo antes de la finalización del período fiscal señalado, ya que las acciones no habían sido pagadas con anterioridad a la fecha límite. ... Debe entenderse con esto, que, aún el pago de acciones por medio de letras de cambio no representaba ningún obstáculo, pues, se reitera -la Ley no exige una inversión al contado-. Lo sucedido fue que la empresa contribuyente no dio todo su aporte, pues, lo hizo en dos momentos diferentes y el fin de utilidades no se obtuvo como se quería. Si dentro de un plazo prudente se hubiera efectuado la cancelación de la totalidad del crédito, -como se hizo en el mes de junio-, se le habría acreditado también dicha aplicación del 50% para el pago efectuado con el cheque .... Pero, no fue así, ya que la actora efectuó su otra cancelación -el 10 de diciembre de 1997-, dejando sin posibilidad a la Administración de*

reconocerle el crédito para el período pretendido. Desde luego, el giro se varió notablemente, pues, otorgar el beneficio en esos términos no sería lo procedente. Y no por esa razón, deba pretenderse que el espíritu de la norma especial que otorga el incentivo indudablemente compensaría al contribuyente por haber cancelado su crédito en otro período distinto al que reclama."(Lo subrayado es suplido). En suma, acorde con el fin perseguido por la Ley no. 6990, el cual es, se insiste, establecer un proceso acelerado y racional del desarrollo de la actividad turística costarricense, mediante el otorgamiento de incentivos y beneficios que sirvan de estímulo para la realización de programas y proyectos en esa industria; así como a la luz del precedente indicado de esta Sala, solo resulta procedente reconocer el crédito fiscal respecto de las sumas entregadas en efectivo, tocante a los créditos que amparaban las letras de cambio entregadas al suscribirse las acciones correspondientes, dentro del período fiscal en el que se realiza la inversión.

**VI.-** Como se indicó en el considerando primero de esta sentencia, el Tribunal acreditó, hecho octavo, que el 14 de mayo de 1994, la sociedad actora suscribió 458.000.000 acciones de un colón cada una, de la sociedad **L. S.A.** Su adquisición fue a través de tres letras de cambio, identificadas con los números [...], [...] y [...]. La primera por ₡229.000.000,00 y las otras dos por ₡114.500.000,00 cada una. Todas fueron libradas y aceptadas por **K. S.A.** y giradas a la vista a la orden de **L. S.A.** Asimismo, en el hecho probado antecedido con el número 18, el A quo acredita que, conforme a la contabilidad de dicha empresa, se cancelaron las acciones de la siguiente manera: el 2 de junio de 1997, ₡114.500.000,00; el 30 de diciembre de ese año,

¢114.500.000,00 y, el 5 de febrero de 1998, ¢229.000.000,00. En torno a lo anterior, los jueces de instancia afirman, en lo de interés, lo siguiente: "**VII.-** ... *Pues bien, no está en discusión que efectivamente la compra de acciones de empresas desarrolladoras de actividades turísticas, fue el mecanismo dispuesto por el legislador para que se produjeran las inversiones que tenían por fin impulsar el turismo nacional. Ahora, en el caso concreto, la Administración Tributaria desconoció el crédito autoaplicado por la empresa actora en el período fiscal 1997, debido a que la compra de acciones que realizó ésta en las empresas **L. S.A.** y **M. S.A.**, no se efectuó en efectivo sino a crédito, entregándose en primera instancia unas letras de cambio como garantía por distintas sumas de dinero, y pagándose esas sumas debidas en fechas posteriores al período fiscal en el cual se declaró el crédito, es decir, en un ejercicio fiscal distinto. El Tribunal considera que el rechazo que hace la Administración de ese crédito es correcto y corresponde a una adecuada aplicación de las leyes tributarias. Se comparte el razonamiento de la Administración Tributaria, en el sentido que el espíritu de la Ley N°6990 era captar recursos sanos para la inversión y que ésta fuere utilizada conforme el plan asumido frente a la Comisión de Turismo, siendo que si en el caso bajo examen, a la fecha del vencimiento para la presentación y pago del impuesto sobre la renta del período 1997, las desarrolladoras antes mencionadas no habían percibido todas las cancelaciones por la venta de las acciones por parte de la aquí accionante, al haberse pagado éstas de acuerdo con la contabilidad el 30 de diciembre de 1997 y 5 de febrero de 1998 (**L. S.A.**), y 25 de marzo de 1998 y agosto de 1998 (**M. S.A.**), es lógico que durante ese año (1997) no pudieron disponer del 100% de la*

venta de esos títulos representativos, desvirtuando así el sentido de la Ley N°6990 y transformando el mecanismo de inversión para el fomento de la actividad turística (de interés general), en un sistema de financiamiento entre particulares para la obtención de ganancias, en el tanto resultaba muy cómodo para la empresa actora declarar un crédito fiscal por un 50% sobre un monto que en realidad aún no había invertido. ... de manera que aún cuando la actora pudiere defender razonablemente que la compra de acciones se realizó por medios admitidos por el derecho mercantil (en este caso títulos valores), lo cierto es que en la especie no se verificó un flujo de efectivo por la suma de las acciones que la actora dice haber adquirido de las empresas **L. S.A.** y **M. S.A.**, según las escrituras indicadas en los hechos probados, y por consiguiente, desde el punto de vista jurídico tributario, el crédito declarado no es procedente por incumplir el objeto que pretendía la Ley 6990 y que precisamente motivaba la obtención del beneficio fiscal en cuestión, hecho que implica a su vez que la obligación tributaria que surge del hecho generador del impuesto sobre la renta de la accionante en el período fiscal 1997, no puede verse afectada por el negocio jurídico privado que entablaron la desarrolladoras con aquella para adquirir las acciones a crédito, dándose en garantía unas letras de cambio que simplemente constituyen promesas de pago exigibles al vencimiento del título. ... **IX.-** ... el punto trascendental aquí es que, tal y como se ha explicado antes, la Administración Tributaria bien puede fiscalizar y verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias desde un punto de vista estrictamente material y no formal (artículos 99 y 103 Código Tributario), atendiendo a la realidad de los hechos y fijando su verdadera cuantía cuando así se requiera, y en este caso, si bien

*la empresa actora autoliquidó su propia obligación del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal 1997, declarando un crédito a su favor por concepto de inversiones en turismo, la Administración tenía la potestad de revisar esa declaración por estar sujeta a su comprobación, y de ajustar el monto a cancelar si encontraba alguna diferencia, como en efecto sucedió (artículos 120 a 127 del Código Tributario). Precisamente, para ello es que realizó las actuaciones fiscalizadoras en el presente asunto, y con base en su investigación, determinó que se dio un incumplimiento de la Ley N° 6990, por cuanto en realidad la actora no invirtió en el período fiscal 1997 las sumas que dice haber invertido en acciones de las empresas **L. S.A.** y **M. S.A.**, cancelando en forma diferida y en fecha posterior al vencimiento del plazo para presentar la declaración y pagar el impuesto, los montos de las letras de cambio que garantizaban la adquisición de las acciones. Estos hechos no han sido (sic) desvirtuados por la demandante, por lo que el actuar de los órganos de la Administración Tributaria en el caso concreto, se ajusta a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico, no encontrándose el vicio de desviación de poder que invoca el representante de la empresa actora. ... De conformidad con lo dicho, no es de recibo que la actora alegue que se limitó a respetar el esquema legal de la inversión, cumpliendo con todos los requisitos establecidos para obtener el beneficio en discusión, y que por ende, la Administración Tributaria fue más allá del texto de la norma. Por el contrario, a juicio del Tribunal, en aplicación del ordenamiento tributario y en la búsqueda de la verdad real subyacente (principio de realidad económica), no podría aceptarse la tesis simplista, sustentada en el derecho mercantil, de que el inversionista y las desarrolladoras guardaban simplemente una*

*relación de socios, limitándose la responsabilidad de la primera únicamente a realizar aportes de capital a las segundas, por cuanto es innegable que el hecho que motivó que la accionante adquiriera acciones de las empresas turísticas, lo fue con el objeto de poder disfrutar del beneficio fiscal que establecía el derogado ordinal 11 de la Ley 6990 ya mencionado, y de ahí que no es congruente ni razonable, desde la perspectiva del ordenamiento tributario, que pretenda que el Fisco le reconozca un crédito al amparo de un beneficio fiscal respecto del cual ha mostrado un absoluto desinterés, resultándole intrascendente que las desarrolladoras no recibieran los recursos de la venta de las acciones para utilizarlos en actividades directamente relacionadas con la promoción y desarrollo del turismo, acorde con la finalidad legal de la norma especial creadora de la exención, como en efecto sucedió en el caso en estudio, en el tanto se comprobó que la compra de las acciones de aquellas empresas se llevó a cabo mediante letras de cambio, es decir, a crédito y cuya cancelación se hizo por pagos diferidos en fechas posteriores al vencimiento para el pago del impuesto del período 1997, desvirtuando el fin querido por la Ley N° 6990 y transformando el mecanismo establecido para el fomento de la actividad turística, en un sistema de financiamiento privado." Esta Sala no comparte las anteriores manifestaciones. En primer lugar, como se indicó en el considerando anterior, la compra de acciones por medio de letras de cambio es un proceder legítimo y, por demás, válido en el marco de la Ley no. 6990, al no estar vedado por esa legislación. En todo caso, este proceder había sido avalado por la propia Administración Tributaria, según se colige del aludido voto de esta Sala 633-04, así como de la propia resolución del Tribunal Fiscal Administrativo objeto de*

esta lite, en donde, en su página 46 –folio 48 del expediente principal-, en lo conducente, se afirma: *“En esta misma línea pensamiento y con respecto a los hechos dispuestos por el ente fiscalizador los cuales están con toda amplitud en los traslados de cargos y en el legajo de hojas de trabajo que los acompañan, es que los oficios que trae a esta instancia la recurrente, -Nos. 1415 del 18 de setiembre de 1992 y 1488 de 25 de agosto de 1995, permitiendo el pago de las acciones con letras de cambio no son aplicables a este caso, porque en el subexámene los hechos encontrados tienen otras connotaciones muy diferentes al simple pago con letras de cambio.”*(Lo subrayado es suplido), lo cual se reitera a folios 89 y 90. En segundo término, si bien es cierto, se rechazó la constancia aportada con el recurso de casación, emitida por el Gestor Tributario de la subgerencia de recaudación y atención al contribuyente, con la cual se pretendía demostrar el período fiscal especial de la sociedad actora, también lo es que el Tribunal Fiscal Administrativo, en la resolución impugnada en esta lite, a folio 85 del expediente principal, señala: *“... debe tenerse presente que la contribuyente presenta un período fiscal especial que corresponde con el año natural, es decir, que comprende de enero a diciembre de cada año.”* Esto es aceptado por la representación estatal a folio 712. Por lo tanto, tal aspecto debe tenerse por cierto (artículo 307 inciso 2 de la LGAP). Como se indicó, en el hecho antecedido con el número 18, los juzgadores de instancia acreditaron la forma en que **K. S.A.** canceló las acciones adquiridas con las letras de cambio. A la luz de lo expuesto, no existe duda alguna de que deben considerarse realizados en el período fiscal 97, los pagos efectuados los días 2 de junio y 30 de diciembre de ese año, ambos por ₡114.500.000,00. En cuanto al tercero, por

¢229.000.000,00, según se apuntó, el Tribunal lo tiene por efectuado el 5 de febrero de 2008. Sin embargo, de conformidad con la prueba señalada por el casacionista, en particular, los documentos visibles a folios 103, 104, 224 y 225 del tomo I del expediente administrativo, se acredita, sin lugar a dudas, que el dinero fue recibido por **L. S.A.** el 12 de diciembre de 1997, razón por la cual, al ser ese el momento en que se hizo la erogación dineraria, debe tenerse como fecha de cancelación de las acciones. El 5 de febrero de 1998, como se indica en la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, folio 84 del expediente principal, corresponde al momento en que fue registrado con el asiento de diario número 5; empero, se insiste, el dinero fue entregado a **L. S.A.** desde el 12 de diciembre de 1997. Por otro lado, la Administración Tributaria, folios 94-95 del expediente principal, también objetó este pago, al proceder los dineros de un préstamo otorgado por el Transamerica Bank and Trust Co. Ltd. Sin embargo, esta Sala no comparte ese rechazo. La Ley no. 6990 no impide que el inversionista recurra al financiamiento para el pago de las acciones. El objetivo de esa normativa se cumplió. Como fue señalado en el numeral V de esta sentencia, su fin es el fomento de la actividad turística. Se pretende que el desarrollador turístico reciba fondos sanos, es decir, sin tener que recurrir al endeudamiento, para invertirlos en su proyecto. Esto se logró con el pago realizado a favor de **L. S.A.** En este sentido, se insiste, dicha Ley no indica que el inversionista podrá beneficiarse del crédito fiscal, solo si los dineros invertidos son propios, o sea, no provenientes de un préstamo. Lo exigido es que exista inversión en las actividades turísticas referidas en la propia Ley, previa autorización de la Comisión Reguladora de Turismo, lo cual así se hizo. Por

consiguiente, no existe óbice para que a la demandante se le conceda el crédito fiscal por dicho pago. Por demás, resulta desproporcionado que la Administración Tributaria le indique a los particulares que solo pueden trabajar con dinero propio, pues en el ordenamiento jurídico tributario no existe norma alguna que obligue a los contribuyentes a trabajar con su propio capital (en este sentido, puede consultarse, mutatis mutandis, la sentencia de este órgano jurisdiccional número 685-F-2006 de las 11 horas del 20 de septiembre de 2006). En definitiva, la forma como actuó la actora resulta legítima. Ergo, dicho pago por ₡229.000.000,00 también debe considerarse para efectos de conceder el crédito fiscal referido. En consecuencia, al ser el monto total de ₡458.000.000,00 el efectivamente invertido en **L. S.A.** en el período fiscal 97, no podía la Administración Tributaria negar el incentivo fiscal previsto en el canon 11 de la Ley no. 6990. Por ende, se le debió reconocer la suma de ₡229.000.000,00 como crédito por la compra de acciones. Consecuentemente, en este aspecto, deberá casarse la sentencia impugnada, condenando al demandado a reintegrar ese monto (₡229.000.000,00). La parte actora pretende, además, la indexación de esa suma y el reconocimiento de los intereses generados. Al respecto, esta Sala, en la sentencia 795-F-2005 de las 16 horas del 31 de octubre de 2005, citando la no. 1016 de las 9 horas 30 minutos del 26 de noviembre de 2004, en lo de interés, señaló: "**XII.** "... luego de una profunda y concienzuda reflexión, se llega al convencimiento de que el referido instituto (indexación no convencional), sí cabe en determinados supuestos obligacionales en que la parte con derecho así lo requiera, todo ello por aplicación directa de la Constitución Política. En efecto, no se requiere de norma legal alguna para

*el reconocimiento de una pretensión indexatoria, cuando por principio general de Derecho y por Constitución, se establece la obligada y plena reparación de los daños y perjuicios irrogados a quien figura como acreedor o lesionado. Si los principios generales del Derecho permean e irradian la totalidad del Ordenamiento Jurídico, y si dentro de ellos destaca la íntegra reparación del daño; el equilibrio en las contraprestaciones establecidas; la prohibición al abuso del derecho y el enriquecimiento injusto, es claro que existe asidero suficiente para reconocer la actualización de lo debido a la fecha efectiva de su pago. Lo contrario, implica infracción al fin último de la juricidad, representado, ni más ni menos, que por la Justicia. En este sentido, es preciso retomar el ajustado análisis e interpretación de la norma fundamental cuando expresamente establece que "Ocurriendo a las leyes, todos han de encontrar reparación para las injurias o daños que hayan recibido en su persona, propiedad o intereses morales. Debe hacerseles justicia pronta, cumplida, sin denegación y en estricta conformidad con las leyes" (artículo 41). Habrá de observarse que se dispone la reparación debida de los daños, mandato que va más allá de la simple indemnización de aquéllos. Reparar implica restituir, reponer en lo posible el estado de cosas lesionado a su situación anterior dentro del contexto y valor presente. De esta manera, no se repara si no se repone la suma o el bien debido que corresponde conforme a su valor actual y real establecido a su fecha de pago. La negativa a ello implica cohonestar el pago en cantidad insuficiente, con enriquecimiento injusto y abuso del derecho de quien figura como deudor. Su reconocimiento deriva de la simple y adecuada proyección del derecho constitucional a una justicia **cumplida y***

*sin denegación, que el mismo precepto declara con absoluta energía y claridad. No hay justicia cumplida y efectiva sin restitución plena de lo debido. De modo que, si la Constitución obliga al acreedor o lesionado a recurrir a los mecanismos que el propio Ordenamiento Jurídico establece para obtener lo que corresponda (así ha interpretado la propia Sala Constitucional la expresión "ocurriendo a las leyes". Sentencias 1979-96 y 5224-94), deberá procurarse que tales instrumentos (administrativos y jurisdiccionales) así lo dispongan. Es por ello, que la Constitución Política por virtud de los artículos 41 y 49, contempla como derecho fundamental, **la tutela judicial efectiva**, según lo ha pregonado la unívoca y diáfana jurisprudencia de la Sala Constitucional. Y si esto es así, como en efecto lo es, no cabe más que afirmar la infracción flagrante de tan elemental principio cuando no se protege o tutela de manera efectiva, eficaz y completa a quien con derecho reclama. El reconocimiento de la indexación extra-convencional viene además exigido por el derecho de igualdad, en tanto se reconoce este extremo, aún de manera oficiosa, para ciertos ámbitos de la Administración Pública. Su reconocimiento privilegiado para ciertas facetas del quehacer público, con exclusión de otras, infringiría, sin duda, el numeral 33 de la Constitución Política. Ante una misma situación, la misma solución." Entonces, a partir de la custodia del principio constitucional de reparación integral de los daños sufridos, corresponde abandonar el nominalismo para las obligaciones pecuniarias y acoger la indexación como una medida resarcitoria de las mismas. Luego, conforme se expresó en la sentencia No. 1016 de cita, el índice correspondiente para realizar esa revaloración debe ser el Índice de Precios al Consumidor (IPC), establecido en el artículo 15 de la*

*Ley No. 7839, Sistema de Estadística Nacional, elaborado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos, a partir de la medición de cómo se modifican, en promedio, de (sic) los precios de los bienes y servicios representativos del gasto de consumo en los hogares, calculando la evolución de los mismos en una determinada canasta básica de bienes y servicios entre dos momentos distintos de tiempo. Tal índice se ajusta de manera mensual. Además, sólo procederá –según se indicó en el precedente de referencia- cuando se trate de obligaciones dinerarias, sean puras o por la liquidación definitiva de una deuda de valor. Eso sí, ha de haberse solicitado por la parte interesada desde el inicio del proceso, es decir, deberá pedirla dentro de las pretensiones materiales de su demanda. ... En síntesis, la indexación no pactada es posible dentro del ordenamiento jurídico costarricense, bajo las condiciones expuestas de que se solicite en la petitoria de la demanda, se haga con fundamento en el IPC y con la posibilidad, para el acreedor, de cobrar intereses sobre el monto a ser indexado, después de que la sentencia donde se resuelva adquiera firmeza, tal y como ya se indicó en el precedente de esta Sala, citado con anterioridad." En complemento de lo anterior, en el fallo 736 de las 14 horas 55 minutos del 8 de octubre de 2007, en lo conducente, este órgano jurisdiccional indicó: "V.- ... Tratándose de obligaciones de valor, tienen un contenido intrínsecamente ajustable a precio presente, ergo, opera una actualización automática pues buscan la equiparación económica de un bien que no puede ser restituido in natura. Sin embargo, esa naturaleza no es óbice para el reconocimiento de daños o perjuicios que puedan generar. Las dinerarias por su parte no guardan esta particularidad. Cuando la obligación es de esa naturaleza, los daños y*

*perjuicios consisten siempre y únicamente en el pago de los intereses sobre la suma debida, contados desde el vencimiento del plazo, de conformidad con el artículo 706 Código Civil. Sobre el punto a partir del cual corren los intereses en este tipo de deudas, ya esta Sala ha establecido: "Dicho plazo deberá contarse a partir del vencimiento del plazo estipulado y, en defecto de convención, a partir del momento en que la obligación resulta legalmente exigible." (Fallo no. 68 de las 15 horas 20 minutos del 28 de junio de 1996). De ahí que los réditos deban computarse desde la fecha en que cada pago era exigible y no desde la firmeza del fallo, pues esto último implicaría una desatención a la naturaleza misma de la obligación, así como de los numerales 704 y 706 del Código Civil, que establecen el deber del deudor de compensar por los daños y perjuicios que deriven del desaire de un deber pecuniario. Con todo, ante el desajuste económico que supone la presente deuda dineraria, el otorgamiento de intereses desde el incumplimiento compone una medida que busca compensar la indisponibilidad del dinero en el momento oportuno, y que permite reconocer al acreedor de la obligación el factor deflacionario a fin de que la deuda se cancele a valor presente (siempre que no se hubieren indexado, pues en tal caso, el interés a reconocer no sería el legal, sino un interés neto o puro, derivado de la diferencia entre el interés legal y el índice de inflación), más un margen de utilidad que hubiera tenido de haber contado con el monetario cuando correspondía. ..." (Lo subrayado es suplido. En igual sentido, puede consultarse la sentencia 1053 de las 13 horas 55 minutos del 8 de octubre de 2009). A la luz de los anteriores precedentes, procede indexar los ¢229.000.000,00, conforme al Índice de Precios al Consumidor (IPC); asimismo, la parte demandada deberá reconocer*

el rédito neto o puro sobre la suma original indicada que se irá indexando mes a mes, desde la fecha de exigibilidad de la obligación, es decir, cuando la sociedad actora hizo el pago y hasta su reintegro efectivo. El cálculo de esos montos se deja para la etapa de ejecución de sentencia.

**VII.-** El Tribunal, en el considerando XIII de la sentencia impugnada señala: *“Respecto de los argumentos esbozados en relación con el tema de los certificados provisionales de acciones que fueron depositados en fideicomiso en la Bolsa Nacional de Valores, considera el Tribunal que los mismos resultan inconducentes. Véase que en este asunto no fue avalada la forma en que la accionante negoció la adquisición de acciones de las empresas desarrolladoras, siendo éste el principal motivo que sirvió para sustentar el rechazo del crédito fiscal en discusión. De manera que, en función de lo anterior, poca o ninguna trascendencia tendría, para lo que aquí se resuelve, el hecho de que lo depositado en fideicomiso fueran certificados provisionales de acciones y no certificados definitivos, pues tal situación es posterior a la adquisición de los títulos en mención, y en todo caso, ello en modo alguno tendría la virtud de convalidar el hecho de que fueron comprados a crédito y no al contado, tal y como se expuso en considerandos precedentes.”* Al haberse aceptado como crédito fiscal la suma de ¢229.000.000,00, en virtud del pago efectuado por ¢458.000.000,00 para cancelar las acciones adquiridas en el período fiscal 97, debe indicarse, respecto a la posibilidad de depositar certificados provisionales en el fideicomiso aludido en el numeral 11 de la Ley no. 6990, lo siguiente. En el considerando V de esta sentencia, a la luz de lo resuelto con anterioridad por esta Sala, se indicó que la adquisición de acciones por medio de

letras de cambio, como sucedió en el sub júdice, es una práctica legítima. En este sentido, el Código Mercantil, en el canon 29, acepta la suscripción de acciones mediante títulos valores. La letra de cambio, o cambial, es un tipo de ellos. Al admitirse la compra de acciones por este medio, al amparo de lo preceptuado en el artículo 133 ibídem, su adquirente no obtiene los títulos o acciones definitivos, sino certificados provisionales. Dispone este artículo: *“Las acciones deberán estar expeditas dentro de un plazo que no exceda de dos meses, contados a partir de la fecha en que queden pagadas y fueren solicitadas por el interesado. Entre tanto, podrán emitirse certificados provisionales en los que se harán constar los pagos que haya hecho el accionista, y que deberán canjearse oportunamente por las acciones definitivas.”* La entrega de certificados provisionales es consecuencia lógica del pago de las acciones mediante títulos valores, al no mediar pago en efectivo, representan las acciones adquiridas. Deben canjearse por los definitivos, conforme al ordinal 133 ejúsdem antes transcrito; durante ese tiempo, permiten al socio ejercer los derechos que le correspondan, tocante a las acciones que suscribió, como si exhibiera las acciones. Por ello, para dar cumplimiento a lo dispuesto en la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, el fideicomiso podrá ser suscrito con dichos certificados provisionales, sin que ello incida respecto de la validez del negocio jurídico de compra de acciones. En este sentido, de conformidad con el artículo 136 del Código de Comercio, el accionista solo puede accionar judicialmente su expedición. Dispone esta norma: *“Los accionistas podrán exigir judicialmente la expedición de los certificados provisionales y, en su caso, la de los títulos definitivos, al concluirse los plazos previstos en la escritura social o en su*

*defecto los legales.” Tanto el título definitivo, como el certificado provisional, tienen clara vocación representativa (representan a las acciones), pues uno y otro exigen los mismos requisitos literales (ordinales 134 y 135 íbid). Por lo tanto, no puede interpretarse el canon 11 de la Ley no. 6990, como lo hizo la Administración Tributaria, en el sentido de establecer, como requisito para la procedencia del incentivo fiscal, la constitución del fideicomiso requerido solo con títulos accionarios definitivos. Como se señaló, el plazo de dos meses para la emisión del certificado definitivo, empieza a correr a partir del momento cuando queden canceladas las acciones **y fueron solicitados por el interesado**. Entre tanto, el certificado provisional cumple las mismas funciones que el definitivo. En autos existe prueba de que los certificados provisionales emitidos por **L. S.A.** no solo fueron depositados en un fideicomiso de la Bolsa Nacional de Valores S.A., sino también que, posteriormente, fueron cambiados por las acciones definitivas. En este sentido, a folios 87 y 88 del tomo I del expediente administrativo, corre la constancia emitida por el Gerente General de la Central de Valores de la Bolsa Nacional de Valores S.A., en la cual se indica: “1. *Que los valores que se detallan a continuación se mantuvieron depositados en nuestra custodia, en fideicomiso de la Bolsa Nacional de Valores S.A., para cumplir con los requisitos estipulados en la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico número 6990, del emisor **L. S.A.**, por cuenta de **K. S.A.***”*

<i>EMISOR</i>	<i>INSTRUMENTO</i>	<i>TÍTULO</i>	<i>CANTIDAD DE ACCIONES</i>	<i>VALOR FACIAL</i>	<i>FECHA DE INGRESO</i>
<b>L. S.A.</b>	<i>ACCIONES</i>	<i>2 SERIE</i>	<i>458,000,000</i>	<i>¢458,000,000</i>	<i>03-jun-199</i>

		AA			7
--	--	----	--	--	---

2. El emisor **L. S.A.** realizó el canje de acciones provisionales por definitivas, el día treinta de abril de mil novecientos noventa y nueve. ..." De la anterior constancia se determina que, en un primer momento, se depositaron en el fideicomiso certificados provisionales, tal y como correspondía, al haberse adquirido las acciones con letras de cambio; posteriormente, fueron sustituidos con las acciones definitivas. De acuerdo con lo anterior, no observa esta Sala razón alguna para denegar el incentivo fiscal aludido.

**VIII.-** En lo que respecta a **M. S.A.**, en el **cuarto** motivo de disconformidad, alega el casacionista error de hecho y de derecho, en la valoración probatoria, al tenerse por demostrado –hecho 3- que el 16 de marzo de 1998 **K. S.A.** suscribió 100.000.000 acciones de **M. S.A.**, a través de cuatro letras de cambio, canceladas con posterioridad, y no el día 16 de diciembre de 1997, como fue y da cuenta la escritura pública número 64 del protocolo del Notario Público Óscar Gallegos Borbón, visible a folios 128 a 133 del tomo I del expediente administrativo, la cual, estima, fue indebidamente valorada. Es cierto, afirma, que la fecha de ese documento es 16 de marzo de 1998, sin embargo, se trata de la protocolización de la sesión de Junta Directiva de **M. S.A.**, celebrada en las oficinas centrales de esa compañía a las 8 horas del 16 de diciembre de 1997. Es decir, señala, la suscripción de las acciones y pago mediante letras de cambio se dio en el período fiscal 97, no en marzo del año siguiente. Las letras se giraron y las acciones se compraron en diciembre del 97, pero el acta se protocolizó hasta el 16 de marzo del 98. **K. S.A.**, apunta, asentó la inversión

correctamente en diciembre. El Estado, comenta el casacionista, aceptó el hecho 26 de la demanda, en donde se dice que la inversión y las letras se llevaron a cabo en 1997, pero la sentencia tiene por demostrado que fue en marzo de 1998, por la fecha de protocolización. También se produce el yerro apuntado, indica, al incurrirse en la falacia de "petición de principio", al no indicarse por qué motivo se le pone una fecha diferente a la celebración de la Junta Directiva que se protocoliza. En el **quinto** motivo de disconformidad, al igual que lo alegó para **L. S.A.**, manifiesta el recurrente, la sentencia combatida incurre en error de hecho o de derecho, al no tenerse por demostrado que, para la fecha en que la actora adquirió las acciones, la Administración Tributaria permitía la compra de esos títulos con letras de cambio. La exigencia de una copia para tener por establecidos los oficios y criterios mencionados en la demanda, arguye, es inaceptable, pues el propio Tribunal Fiscal Administrativo, en la resolución objeto de este proceso, indicó que existían esos criterios y resoluciones. Dicho órgano administrativo, alega el casacionista, acepta la existencia del criterio de la entonces Dirección General de la Tributación Directa, transcrito en la demanda, el cual era aceptar la validez de cancelar las inversiones con letras de cambio. Debe modificarse el hecho tenido por no demostrado, arguye, en el sentido de que, para la fecha cuando la actora adquirió las acciones, la Administración Tributaria permitía la compra de esos títulos mediante letras de cambio. Se debe aceptar, estima, la existencia de ese criterio, tanto de la Administración Tributaria, como de la Comisión Reguladora de Turismo, según el cual, se aceptaban las letras de cambio, siempre y cuando se cancelaran, como aquí ocurrió en todos los casos (oficios D.IN-427-97, sesión no. 422 del 13 de febrero de

1997, folio 86 (65) de las Hojas de Trabajo y D.IN-359-98, aceptación pura y simple del Estado del hecho 26 de la demanda). Se valoraron mal las piezas del expediente administrativo, apunta, así como lo indicado por la Administración Tributaria en sede administrativa y, luego, la Procuraduría General de la República, en su respuesta a la demanda. El mismo Tribunal Fiscal Administrativo aceptó la existencia del criterio de la entonces Dirección General de la Tributación Directa, transcrito en la demanda, como acto interno con efectos favorables para los administrados y que, como tal, debía aceptar y practicar para el caso de su poderdante. Pero afirma no aplicarlo porque, en su opinión, no resultaba de recibo, lo cual es muy distinto a decir que no existen, que es lo que hace el Tribunal Contencioso Administrativo. La existencia y vigencia de ese criterio, anota, la confirmó la aceptación que la propia Comisión Reguladora de Turismo hizo al autorizar, expresamente, la utilización inicial de las letras de cambio (folio 126 del expediente administrativo y aceptación del Estado del hecho 26 de la demanda), lo cual, junto a la referencia que hace el Tribunal Fiscal Administrativo de los oficios y criterios números 1415 del 18 de septiembre de 1992 y 1488 de 25 de agosto de 1995, constituyen prueba más que suficiente de su existencia. En particular el segundo, en donde, la entonces Directora General de Tributación Directa le indica al Administrador de Grandes Contribuyentes que aceptaba la validez de cancelar la inversiones con letras de cambio (página 46 de la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo). También se produce el yerro apuntado, reitera, al incurrirse en la falacia de "petición de principio". No se indica el motivo por el cual se aparta del reconocimiento expreso que hace el Tribunal Fiscal Administrativo en su resolución, de la existencia del criterio que aceptaba

la validez de pagar con letras de cambio, siempre y cuando se cancelaran. ¿Para qué, se cuestiona, se va a producir prueba respecto de algo si no se discute su existencia? Porque una cosa, anota, es decir que no se aplican esos criterios a esta lite, y otra decir que no existen. O bien, que no consta prueba de su existencia, que es lo afirmado por el Tribunal Contencioso. Señala conculcados, para los dos agravios, por falta de aplicación, los numerales 7, 11, 18, 33, 34, 39, 41, 45, 49, 121 inciso 13), 129, 140 inciso 3, 153, de la Constitución Política, así como los principios de razonabilidad y actos propios; 10, 19, 20, 21, 22, 803, 804, 805 del Código Civil; 1, 8, 9 inciso 1, 10, 11, 16, 59, 66, 113, 124, 128, 129, 132, 133, 137, 138, 158, 162, 165, 166, 169, 172, 173, 182, 190, 214, 216, 221, 223, 297, 298, 307 de la Ley General de la Administración Pública (LGAP); 5, 6, 8, 13, 31, 62, 99 del Código Tributario); 7, 8, 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 11, 55, 57 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 10, 31, 35 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa; 18.9, 29, 30, 32, 133, 135, 136 del Código de Comercio; 153, 155, 330, 370, 379 y 417 del Código Procesal Civil. De igual manera, alega quebranto al principio contable del devengo, conculcándose los numerales 47 de la Ley no. 1038 del 19 de agosto de 1947, Ley de Creación del Colegio de Contadores Públicos; las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs) o Normas Internacionales de Contabilidad (NICs); 55, 57 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Asimismo, por aplicación indebida o incorrecta interpretación, los cánones 18 de la Constitución Política; 8, 13, 15, 99, 103, 109, 111, 120, 124, 125, 126, 127, 144 del Código Tributario; 11, 12 de la Ley 6990; 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 61.1 de la Ley Reguladora de la

Jurisdicción Contencioso Administrativa. También, acusa violación de la autoridad excluyente de la Comisión Reguladora de Turismo en la materia, oponiéndose a lo resuelto, en otros casos, por las autoridades tributarias, el Tribunal Contencioso y esta Sala, al aceptar todos los montos cancelados en efectivo dentro del período fiscal, como mínimo.

**IX.-** Según se indicó en el considerando V de esta sentencia, en el ordenamiento jurídico costarricense, la compra de acciones por medio de títulos valores, en concreto, de letras de cambio, resulta válida. Sin embargo, el inversionista solo puede deducir del impuesto sobre la renta, el 50% del monto realmente invertido en el período fiscal en el que se realizó la inversión. Ergo, para hacerse acreedor del beneficio fiscal, debe determinarse cuándo se cancelan, o se amortiza en efectivo, las cambiales. En esta lite, la sociedad actora pretende el ajuste del crédito fiscal, por la inversión en acciones de la empresa **M. S.A.**, adquiridas con letras de cambio, durante el período fiscal 97. Empero, el casacionista no cuestiona el hecho demostrado antecedido con el número 19, en el que se indica lo siguiente: *“Que de acuerdo a la contabilidad de la empresa **K. S.A.**, ésta le canceló las acciones que había adquirido a crédito, a **M. S.A.**, en las siguientes fechas: 25 de marzo de 1998 (¢50.000.000,00) y agosto de 1998 (¢50.000.000,00)- (folios 133 a 138 del tomo tomo I del expediente administrativo).”* Por consiguiente, aún llevando razón en lo alegado en el presente motivo de disconformidad, no se está ante un supuesto de casación útil, pues se tuvo por demostrado y no se impugnó en la resolución recurrida que las letras de cambio fueron canceladas fuera del período fiscal 97. En consecuencia, debe desestimarse el presente

motivo de disconformidad.

## **VIOLACIÓN DIRECTA DE LEY**

**X.-** En esencia, alega el recurrente, en el **sexto** reparo a la sentencia cuestionada, errónea interpretación, entre otros, del numeral 11 de la Ley número 6990, Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico. Ello, al inaplicar el crédito fiscal y rechazar las sumas que recibió **L. S.A.** los días 2 de junio y 4 de diciembre, ambas fechas del año 1997, mediante los cheques números [...] y [...], por un monto de ¢114.500.000,00 cada uno, visibles a folios 94 y 98, respectivamente, del tomo I del expediente administrativo. Al respecto, precisa indicar que, al haberse acogido el quebranto indirecto de ley respecto a la inversión efectuada por la actora en dicha empresa, y reconocérsele un crédito fiscal por ¢229.000.000,00 (considerandos V y VI de esta sentencia), resulta innecesario volver analizar lo ahora alegado, por lo que, para evitar reiteraciones innecesarias, se remite a lo ahí consignado.

**XI.-** En el **séptimo** motivo de disconformidad, refiere el casacionista, la sentencia conculca el canon 11 de la Ley número 6990, así como las reglas comerciales, tributarias y legales. Ello, al negar, *contra legem*, el poder liberatorio de las letras de cambio que pasaron a conformar el activo de **M. S.A.** en esa época, y que luego fueron honradas con giros en efectivo y recursos provenientes de una operación de crédito. Se puso una traba arbitraria, injustificada e irrazonable al crédito fiscal a que tenía derecho su poderdante. Por este medio, afirma, se conculcó el principio de legalidad tributaria en materia de exoneraciones, previsto en los numerales 11 constitucional; 11 de la LGAP; 5, 31, 62 del Código Tributario, normas violadas por falta

de aplicación. En virtud de ese postulado, afirma, no se puede dar más de lo establecido en la ley, pero tampoco menos. Al negarse el Tribunal a reconocer el crédito fiscal, ilegítimamente rechazado a su representada, anota, irrespeta la decisión política fundamental del legislador y, además, consagra, por su medio, un cobro tributario impuesto por mero imperio de la Administración, sin base legal interpuesta. No existe fundamento, legal al menos, afirma, para sustentar que una inversión llevada a cabo mediante la entrega de letras de cambio no tiene ese carácter, ante todo, si son pagadas en su totalidad. El Estado aceptó y fue debidamente acreditado en la sentencia, manifiesta, el fundamento de su posición: 1) el enfoque correcto de fomento de la inversión; 2) que el cuestionamiento respecto de las inversiones de su poderdante fue solo por la forma en que se hicieron (en todo caso, apunta, por razones completamente equivocadas e, incluso, contrarias a sus propias afirmaciones, pues fue aceptado que se trató de un caso de fomento; 3) el hecho generador del crédito tributario es la compra de las acciones, en los términos establecidos en el canon 11 de la Ley no. 6990; 4) que quien daba la autorización previa a la inversión era la Comisión Reguladora de Turismo, no otro, la cual se dio en todas las inversiones; 5) todas las desarrolladoras en las que se invirtió tenían contratos turísticos firmados, que contemplaban la posibilidad del beneficio tributario; 6) su mandante redujo solo el 50% de lo invertido, como debía ser; 7) las acciones preferentes en que se invirtió no tenían derecho a voto; 8) el cuestionamiento del desarrollo de los proyectos se redujo, en el traslado de cargos, a **M. S.A.**; 9) finalmente que, a pesar de que en ciertos casos se utilizaron letras de cambio como mecanismo de pago inicial, fueron canceladas por los

pagos detallados en la demanda y aceptados, en su mayor parte, en la sentencia (véase cheques números [...], a folio 94 del tomo I del expediente administrativo ó 70 en foliatura superior derecha; [...], folio 99 de ese expediente ó 74 en la otra foliatura y 103-104 del mismo tomo ó 78 y 79 en foliatura superior derecha; [...] folio 135 del tomo I expediente administrativo u 89 en foliatura superior derecha y 138-139, 92-93 en foliatura superior derecha de las Hojas de Trabajo; así como la aceptación pura y simple del Estado al hecho 26 de la demanda, confrontados con los hechos demostrados 18 y 19 de la sentencia), pese a lo cual, arguye, no se acepta la consecuencia tributaria de lo anterior. Del artículo 11 de la Ley no. 6990, el cual transcribe, indica, se derivan los siguientes conceptos básicos, que integran los presupuestos legales que deben cumplirse para acceder al incentivo fiscal respectivo:

- a) que se trate de una inversión en una de las actividades turísticas de las señaladas en el canon 3 de esa Ley, entre las cuales, anota, se encuentra la hotelería;
- b) que la inversión sea previamente autorizada por la comisión reguladora de turismo;
- c) que se produzca la inversión mediante la compra de acciones nominativas de sociedades domiciliadas en Costa Rica, con contrato turístico firmado en el caso de empresas existentes; y
- d) que las acciones adquiridas queden depositadas en un fideicomiso por un plazo de dos años.

En esta lite, afirma, estrictamente, no se discute el cumplimiento de ninguno de esos requisitos o presupuestos, por cuanto la inversionista demostró, y no fue cuestionado:

- 1) que la inversión fue realizada en una de las actividades turísticas, referida en el canon 3 de la citada ley;
- 2) que la inversión fue previamente autorizada por la Comisión Reguladora de Turismo del ICT;
- 3) que la inversión se

efectuó mediante la compra de acciones nominativas de una empresa con contrato turístico; y, d) que las acciones así adquiridas fueron depositadas en un fideicomiso. La Dirección General de Tributación y el Tribunal Fiscal Administrativo, manifiesta, incorporaron un nuevo requisito que no surge de la Ley: que la inversión hecha mediante la compra de acciones en la empresa desarrolladora, debe ser pagada solo en dinero efectivo. O, lo que es lo mismo, que el mecanismo empleado, como parte de la inversión realizada mediante letras de cambio, viola el espíritu del artículo 11 de la Ley no. 6990. La Dirección General de Tributación y ese Tribunal, reitera, interpretan que el único medio de la inversión efectuada es con dinero. Esa innovación, arguye, quebranta la Ley, porque, al interpretar indebidamente la norma, agrega un requisito restrictivo de la libertad individual y, por ello, deviene inconstitucional, al añadir un medio de pago no previsto en la norma. Con ello, comenta, se conculcan tres límites constitucionales y legales importantes: 1) el de que el régimen jurídico de los derechos constitucionales estará reservado a la Ley (numerales 28, 30 de la Constitución Política; 19.1 de la LGAP); 2) el que impone el postulado de intangibilidad de los actos propios (cánones 11, 34 constitucionales; 11 de la LGAP); y, 3) el impuesto por el principio de interdicción de la arbitrariedad de la Administración (preceptos 11, 28, 39 de la Carta Magna; 8, 10.1 y 16.1 de la LGAP). En mérito de lo expuesto, concluye, se confirma la actuación arbitraria, violatoria del debido proceso en que, ilegítimamente, se rechaza el crédito fiscal de su representada. Invoca conculcados, por falta de aplicación, los numerales 7, 11, 18, 33, 34, 39, 41, 45, 49, 121 inciso 13), 129, 140 inciso 3, 153, de la Constitución Política, así como los principios de razonabilidad y actos propios; 18.9, 26,

29, 30, 32, 102, 131, 133, 135, 136, 181 del Código de Comercio; 10, 19, 20, 21, 22, 803, 804, 805 del Código Civil; 1, 8, 9 inciso 1, 10, 11, 16, 59, 66, 113, 124, 128, 129, 132, 133, 137, 138, 158, 162, 165, 166, 169, 172, 173, 182, 190, 214, 216, 221, 223, 297, 298, 307 de la Ley General de la Administración Pública (LGAP); 5, 6, 8, 13, 31, 62, 99 del Código Tributario); 7, 8, 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 11, 55, 57 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 10, 31, 35 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa; 153, 155, 330, 370, 379 y 417 del Código Procesal Civil. De igual manera, alega quebranto al principio contable del devengo, conculcándose los numerales 47 de la Ley no. 1038 del 19 de agosto de 1947, Ley de Creación del Colegio de Contadores Públicos; las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs) o Normas Internacionales de Contabilidad (NICs); 55, 57 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Asimismo, por aplicación indebida o incorrecta interpretación, transgrede los cánones 18 de la Constitución Política; 8, 13, 15, 99, 103, 109, 111, 120, 124, 125, 126, 127, 144 del Código Tributario; 11, 12 de la Ley 6990; 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 61.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. También, recrimina violación de la autoridad excluyente de la Comisión Reguladora de Turismo en la materia, oponiéndose a lo resuelto, en otros casos, por las autoridades tributarias, el Tribunal Contencioso y esta Sala, al aceptar todos los montos cancelados en efectivo dentro del período fiscal, como mínimo.

**XII.-** Como reiteradamente se ha indicado, véanse considerandos V, VI y IX de esta sentencia, en el ordenamiento jurídico costarricense, la compra de acciones por

medio de títulos valores, en concreto, letras de cambio, resulta válida. Sin embargo, acorde al el espíritu de fomento de la actividad turística de la Ley no. 6990, el inversionista solo puede deducir del impuesto sobre la renta, el 50% del monto realmente invertido en el período fiscal en el que se efectuó la inversión. Para hacerse acreedor de ese beneficio fiscal, interesa cuándo se cancelan, o se amortiza en efectivo, las cambiales. En el sub júdice, se insiste, la sociedad actora pretende el ajuste del crédito fiscal, por la inversión en acciones de la empresa **M. S.A.** durante el período fiscal 97. Empero, el recurrente no cuestionó el hecho demostrado antecedido con el número 19 de la resolución recurrida, en el cual se establecen las fechas en que fueron canceladas, con dinero en efectivo, las acciones adquiridas con letras de cambio, por lo cual se conformó con esa fundamentación. Se indica que una fue el 25 de marzo y, la otra en agosto, ambos meses de 1998. Según se observa con claridad, las dos fueron pagadas fuera del período fiscal 97, por lo que no procede deducir el crédito fiscal del impuesto sobre la renta respecto a ese período. Ergo, se impone rechazar el agravio en estudio.

**XIII.-** En el **octavo** y último reproche, argumenta el casacionista quebranto del numeral 221 del Código Procesal Civil por indebida aplicación; así como los cánones 222 ibídem y 98 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LRJCA) por falta de aplicación. Ello, al imponérsele a su poderdante el pago de las costas del proceso. Se demostró, comenta, que a la actora le asiste suficiente motivo para litigar. Por ello, debió exonerársele de ese pago. Tan había motivo suficiente para litigar, afirma, que la sentencia impugnada tuvo por demostrado que su representada invirtió,

en efectivo, al menos ¢229.000.000,00 en la empresa desarrolladora **L. S.A.**, por concepto de compra de acciones nominativas, amparadas al artículo 11 de la Ley no. 6990. Esto, arguye, no fue cuestionado por la Administración Tributaria como motivo para rechazar el beneficio, porque las letras de cambio se pagaron oportunamente, según las propias Hojas de Trabajo, y la Administración Tributaria las aceptaba en aquél momento, aplicando correctamente el régimen comercial a que remite el indicado numeral 11 de la Ley no. 6990. En ningún momento se afirma, anota, que su mandante no hiciera las inversiones, o que no pagara las letras, sino que lo cuestionado es la utilización de las letras en sí mismas consideradas. Además, apunta, es evidente que, por la naturaleza de las cuestiones debatidas, en gran parte debida a un tema de interpretación normativa, hubo motivo suficiente para litigar. Su representada, afirma, sí invirtió, lo cual fue probado. Asimismo, la desarrolladora recibió el dinero. Es decir, los fines de fomento se realizaron. Sin embargo, se rechaza la aplicación del crédito fiscal solo con la base de un supuesto cargo formal resultante de la utilización inicial de letras de cambio. Por la naturaleza del diferendo, reitera, acerca de la interpretación normativa, y por el hecho de que la actora efectivamente invirtió, al menos, y según los hechos probados, cerca de ¢300.000.000,00 en efectivo, en la compra de las acciones debidamente autorizadas, resulta evidente que había motivo bastante para litigar. No obstante, refiere, fue condenada al pago de las costas del proceso. El arbitrio dado en el numeral 98 de la LRJCA, afirma, no equivale a arbitrariedad. Asimismo, indica, resulta evidente que se ha litigado con entera buena fe. La cuestión legal a dilucidar implicaba el análisis cuidadoso de distintas legislaciones y desmentir una tras otra las

excusas planteadas por la Administración contra el reclamo. El motivo suficiente para litigar, concluye, aparece *ab initio*, con los hechos tenidos por demostrados en la sentencia, al reconocer que la inversión existió por sumas millonarias.

**XIV.-** En esta instancia se determinó –considerando VI-, que la demanda interpuesta por la empresa actora resulta admisible de manera parcial, respecto de la inversión efectuada en la empresa **L. S.A.** Ello da cuenta que, por la naturaleza de las cuestiones debatidas, ambas partes han tenido suficiente motivo para litigar –artículo 98 inciso c de la LRJCA-. Por consiguiente, deberá también casarse la sentencia del Tribunal para, en su lugar, resolver sin especial condenatoria en costas; por lo cual, el reclamo resulta procedente pero con base en lo antes dicho.

**XV.-** En mérito de las razones expuestas, se casará parcialmente la sentencia número 24, emitida por la Sección IX del Tribunal Contencioso Administrativo a las 15 horas 30 minutos del 31 de marzo de 2009, en cuanto rechazó el monto invertido por la empresa actora durante el período fiscal 97, en la compra de acciones nominativas de **L. S.A.** por ₡458.000.000,00, para aplicar el crédito fiscal por ₡229.000.000,00. En consecuencia, respecto a esa inversión, deberá rechazarse la defensa de falta de derecho opuesta por la parte demandada. En torno a la expresión genérica "*sine actione agit*" invocada por el representante del Estado, esta Sala, en la sentencia número 317 de las 9 horas 10 minutos del 2 de mayo de 2008, indicó: "**XXIII.-** ... *En torno a la expresión genérica "sine actione agit", a la luz de lo señalado por la doctrina procesalista, en la actualidad, no configura defensa alguna. Tuvo su origen y fundamento en el derecho romano, principalmente en el segundo período del Derecho*

*Formulario, cuando el actor sólo podía llevar a juicio al demandado si el Pretor le otorgaba la fórmula-acción. Hacía referencia a la inexistencia de esa "fórmula" para acudir ante el Pretor. Este sistema arcaico de acceso a la justicia fue superado. Por lo tanto, no sólo por razones históricas, sino también constitucionales, resulta inoportable e inaceptable. Además, tal expresión no comprende las defensas de falta de derecho, de interés, y de legitimación, como se ha querido establecer. La defensa de "sine actione agit" tuvo una finalidad propia, con ella nunca se atacó el derecho material, lo cual sí hacen las tres indicadas excepciones. Lo que se combatía con ella, se reitera, era la válida constitución de la relación procesal."* Ergo, se impone su rechazo. Por otra parte, el derecho, la legitimación y el interés, configuran los denominados presupuestos de fondo, necesarios para una sentencia estimatoria de la demanda, los cuales son revisables de oficio. Resulta evidente que a la parte actora le asiste interés en su demanda, pues lo alegado en el sub júdice es que no le fue reconocido un crédito fiscal al que tenía derecho. Además, ambas partes litigantes son las obligadas de la relación jurídica objeto de análisis en esta lite; es decir, son las que deben acatar el fallo, por lo que están legitimadas tanto activa, cuanto pasivamente. Consecuentemente, se anulará parcialmente la resolución de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, número TFA-288-2005 de las 10 horas 30 minutos del 21 de julio de 2005, en cuanto desconoció ese beneficio fiscal. Se condenará al demandado a reintegrar el monto de ¢229.000.000,00, que deberá indexarse conforme al Índice de Precios al Consumidor (IPC). Además, la parte demandada deberá reconocer el rédito neto o puro sobre la suma original indicada que se irá indexando mes a mes, desde la fecha de exigibilidad

de la obligación, es decir, cuando la sociedad actora hizo el pago y hasta su reintegro efectivo. El cálculo de esos montos se deja para la etapa de ejecución de sentencia. Se falla sin especial condenatoria en costas. En lo demás, se mantiene incólume la sentencia impugnada.

### **POR TANTO**

Se casa parcialmente la sentencia número 24, emitida por la Sección IX del Tribunal Contencioso Administrativo a las 15 horas 30 minutos del 31 de marzo de 2009, en cuanto rechazó el monto invertido por **la actora** durante el período fiscal 97 en la compra de acciones nominativas de **L. S.A.** por ¢458.000.000,00, para aplicar el crédito fiscal del impuesto sobre la renta por ¢229.000.000,00. Resolviendo sobre el fondo, se rechazan las excepciones de falta de derecho y la expresión genérica de "*sine actione agit*". Se acoge la demanda en los siguientes términos: se anula parcialmente la resolución de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, número TFA-288-2005 de las 10 horas 30 minutos del 21 de julio de 2005, en cuanto desconoció ese beneficio fiscal. Se condena al demandado a reintegrar el monto de ¢229.000.000,00, más los intereses legales respectivos sobre esa suma, a partir de la fecha en que se hizo el pago y hasta su efectiva cancelación. Se indexa ese monto -¢229.000.000,00- desde el momento en que fue cancelada, y hasta su efectiva devolución, lo cual se calculará en la etapa de ejecución de sentencia, al igual que la fijación de los réditos concedidos. Se falla sin especial condenatoria en costas. En lo demás, se mantiene incólume la sentencia impugnada.

**Anabelle León Feoli**

**Luis Guillermo Rivas Loáiciga**

**Román Solís Zelaya**

**Óscar Eduardo González Camacho**

**Carmenmaría Escoto Fernández**

mja/gdc.-