



Exp: 04-000398-0161-CA

Res: 001257-F-S1-2009

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

Proceso contencioso administrativo -especial tributario- establecido en el Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Primera, por **SCOTT PAPER COMPANY DE COSTA RICA, SOCIEDAD ANÓNIMA**, representada por su apoderado generalísimo sin límite de suma Joaquín Ernesto Gochez Staben, casado, ingeniero químico, de nacionalidad salvadoreña, con pasaporte no. 49803; contra el **ESTADO**, representado por su procurador tributario Juan Luis Montoya Segura, de calidades no indicadas. Figura además, como apoderado especial judicial de la parte actora, el licenciado Juan José Sobrado Chaves, divorciado, abogado. Las personas físicas son mayores de edad y con la salvedad hecha, vecinos de San José.

RESULTANDO

1.- Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, la parte actora estableció proceso contencioso administrativo -especial tributario-, cuya cuantía se fijó en tres mil ochocientos un millones doscientos diez mil colones sin céntimos, 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 en cada uno de los períodos fiscales vistos, y que se condene a la administración al Estado 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 causados y consiguiente trastorno por quitarle lo que tenía 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. 5. SUBSIDIARIAMENTE a lo anterior, y en el hipotético caso de que el juzgador considerara válida la interpretación de la ley de que hace uso el acto impugnado, que se reconozca al menos lo pagado en efectivo dentro de cada período fiscal correspondiente, así como el efecto también en el período siguiente en que se cancelaron las sumas. El Tribunal Fiscal Administrativo ha reconocido en diversos fallos (Cfr. entre otros los votos 36-P-2001 de las nueve horas treinta minutos del trece de febrero del 2001) que es procedente aplicar el beneficio del artículo 11 de la Ley N°6990, a la suma cancelada en efectivo durante el período fiscal correspondiente. O sea, que se le aplica el 50% de esa suma como crédito del impuesto. En consecuencia, como mínimo cabe reconocer el 50% de lo pagado en efectivo durante los períodos correspondientes. También, en cualquier caso, que se reconozca el 27.5% aceptado a todos los demás inversionistas de acciones preferentes serie "B" de La Condesa Hotel S.A., ya que la administración

tributaria estimó que si bien todas las sumas se invirtieron, ese porcentaje correspondía a las que en su criterio estaban autorizadas. 6. En cualquier caso, que se admita las sumas cobradas de más por la Administración Tributaria producto de sus cálculos erróneos. 7. Que se condene al recurrido al pago de las costas correspondientes del presente proceso."

2.- El representante estatal contestó negativamente y opuso las excepciones de falta de derecho y la expresión genérica "*sine actione agit*".

3.- El Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Décima, integrado por la Jueza Alinne Solano Ramírez, los jueces Jonatán Canales Hernández y Bernardo Rodríguez Villalobos, en sentencia no. 18-2008-S.X de las 13 horas 50 minutos del 30 de setiembre de 2008, resolvió: "*Se rechaza la excepción de falta de legitimación (activa y pasiva) y de interés, en cuanto comprendidas en la genérica sine actione agit. La excepción de falta de derecho se acoge en lo que se rechaza y se deniega en lo que se concede. Se declara parcialmente procedente la demanda interpuesta por SCOTT PAPER COMPANY DE COSTA RICA S.A., contra EL ESTADO, únicamente en cuanto a las sumas cobradas de más por la Administración Tributaria, a saber, ₡34.654.417,00 para el período fiscal 1997 y ₡130.292.397,00 para el período fiscal 1998; en cuanto determinó un aumento en el impuesto, de ₡1.166.710.000,00, en el período fiscal de 1997, en lugar de ₡1,132,055,583.00; y, en cuanto determinó un aumento en el impuesto, de ₡1,813.500.000,00, en el período fiscal de 1998, en lugar de ₡1,683,207,603.00; extremo respecto del cual se anulan las resoluciones dictadas por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, y la Dirección General de Tributación. En todo lo demás, se declara improcedente la*

demanda y se mantienen incólumes dichas resoluciones. Se resuelve este asunto sin especial condena en costas.”

4.- El licenciado Juan José Sobrado Chaves, en su expresado carácter, formula recurso de casación indicando las razones en las que se apoya para refutar la tesis del Tribunal.

5.- En los procedimientos ante esta Sala se han observado las prescripciones de ley. Interviene en la decisión de este asunto el Magistrado Suplente Gerardo Parajeles Vindas.

Redacta el Magistrado Suplente Parajeles Vindas

CONSIDERANDO

I.- La Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes de la Dirección General de la Tributación Directa, objetó las declaraciones del impuesto sobre la renta presentadas por Scott Paper Company de Costa Rica S.A. (en adelante Scott Paper) para los períodos fiscales 1997, 1998 y 1999, calificándolas de ilegales e incompletas. La Administración Tributaria rechazó los créditos fiscales aplicados por Scott Paper al amparo del artículo 11 de la Ley no. 6990 “Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico”, por la compra de acciones de La Condesa Hotel S.A., Marina Ocotal S.A., Hotelera Bonanza S.A. y Ramírez y González S.A. Razonó para ello, que las inversiones no fueron canceladas en dinero en efectivo, sino mediante la suscripción de letras de cambio a favor de dichas empresas, además de que se confeccionaron y dejaron en custodia certificados provisionales y no acciones definitivas. En consecuencia, mediante traslados de cargos números 275-10-00026372, 275-10-00026381, 275-10-00026397, dicha Administración realizó los ajustes

correspondientes, determinando aumentos en el impuesto, en relación a lo declarado, por ¢1.166.710.000,00, ¢1.813.500.000,00, ¢821.000.000,00, en ese orden. La empresa presentó sendos reclamos administrativos contra lo fallado, sin embargo, la Dirección General de Tributación Directa los rechazó (resolución no. AU1OR163-01, de las 9 horas del 11 de setiembre de 2001). Ante recurso de apelación, la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, en fallo no. 250-2004-P, de las 14 horas del 19 de julio de 2004, confirmó lo resuelto. Scott Paper interpuso el presente proceso especial tributario contra el Estado. En lo fundamental, según la demanda, pretende: se declare nula por ilegítima y antijurídica la resolución no. 250-2004-P de las 14 horas del 19 de julio de 2004 del Tribunal Fiscal Administrativo, así como sus actos preparatorios; se le restituya en forma plena a la situación jurídica individualizada de la que se le privó, al negársele el derecho a aplicar el crédito fiscal en los períodos fiscales 1997, 1998 y 1999; se condene al Estado a devolver la sumas de dinero que por la resolución que se anula se le obligó a pagar, e intereses sobre los montos cancelados en forma indebida hasta su efectiva devolución; así como el pago de los daños y perjuicios causados. Subsidiariamente, pide se declare que el Estado no tenía legitimación para cobrar por haber provocado con sus propias decisiones la causa de esos ajustes. De igual forma, de considerarse válida la interpretación de la ley que hace uso el acto impugnado, solicita se reconozca al menos lo pagado en efectivo dentro de cada período fiscal correspondiente, así como el efecto también en el período siguiente en que se cancelaron las sumas. En cualquier caso, requiere, se admitan las sumas cobradas de más por la Administración

Tributaria producto de sus cálculos erróneos. Por último, demanda la condena del Estado en ambas costas del proceso. La representación estatal contestó en forma negativa e invocó la excepción de falta de derecho y la expresión genérica "*sine actione agit*". El Tribunal Contencioso Administrativo rechazó la excepción de falta de legitimación (activa y pasiva) y de interés, comprendidas en la expresión genérica "*sine actione agit*" y acogió en forma parcial la excepción de falta de derecho. Declaró la demanda con lugar, sólo en cuanto a las sumas cobradas de más por la Administración Tributaria, por errores de cálculos, para los períodos fiscales 1997 y 1998, a saber: ₡34.654.417,00 y ₡130.292.397,00, respectivamente, por lo cual anuló, en lo concerniente a ese extremo, las resoluciones dictadas por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, y la Dirección General de Tributación. En todo lo demás, declaró improcedente la demanda. Resolvió sin especial condena en costas. Inconforme la sociedad actora con lo resuelto, formula recurso de casación por razones de fondo. En vista de que sus reclamos son tanto por violación indirecta como directa de ley, procederá la Sala, de conformidad con la técnica del recurso, a resolver, en primer término, los relativos a los endilgados errores de hecho y de derecho, para luego referirse a las censuras por quebranto directo de ley.

Recurso de casación por violación indirecta

II.- Primero: alega el casacionista error de hecho, "*o bien, en subsidio, de derecho*", en la apreciación de los oficios D. IN-255-98 de 24 de abril de 1998, D. IN-360-98 de 6 de junio de 1998 y D. IN-069-99 de 9 de febrero de 1999, suscritos por el Jefe del Departamento de Incentivos Turísticos del

Instituto Costarricense de Turismo, mediante los cuales se comunicaron las aprobaciones por parte de la Comisión Reguladora de Turismo (en lo sucesivo Comisión), de las inversiones hechas por Scott Paper en acciones de las empresas La Condesa Hotel S.A. y Marina Ocotal S.A (sesión no. 440 del 8 de octubre de 1997 y 422 del 13 de febrero de 1997). El yerro, manifiesta, estriba en atribuirle el Tribunal a esos documentos un contenido inexistente, al indicar que cuando las autoridades turísticas señalan "*Se advierte que la compra de acciones se realizó mediante letra de cambio*", lo hicieron a modo de advertencia y no de aprobación, vetando dicho mecanismo de pago. En su opinión, leyó mal el término "advertir" en su cuarta acepción, como aviso con amenazas, lo que es incompatible con el acto de que se trataba, una aprobación. No es lógico pensar, anota, que primero se le comunique la aprobación de las inversiones realizadas y luego, en el mismo oficio, se dejara sin efecto mediante una intimidación al contribuyente. "Advertir", en el caso concreto, afirma, implicaba fijar la atención en el tema particular de las letras de cambio como medio de pago válido, sin desvirtuar la inversión aprobada, máxime que dichas letras fueron honradas en su oportunidad. De no verse así, dice, acusa error de derecho en la apreciación de esos elementos probatorios y quebranto de las reglas de la sana crítica para llegar a ese juicio. Los juzgadores de instancia, estima, incurrieron en la falacia de petición de principio, que acontece cuando se da por sentado lo que se está tratando de demostrar y a partir de ahí se ensambla toda una argumentación, lo que no solo resulta absurdo, sino además violatorio del principio del debido proceso.

Segundo: le endilga al fallo impugnado "*error de hecho o de derecho, según*

se vea” en la valoración de los documentos a folios 292 a 325 y 355 del expediente administrativo (tomo 2), en tanto considera que en el caso de Hotelera Bonanza S.A. ni siquiera hubo autorización para la venta de acciones. Esta afirmación, considera, se opone al expediente administrativo, donde consta la autorización proveída mediante acuerdo no. 457 del 21 de julio de 1998 y notificada por oficio CR-221-98 de 29 de julio de 1998, para la emisión de acciones por un monto de \$17.476.590,00, que Scott Paper adquirió y pagó, circunstancia que tuvo, en todo caso, por probada (hechos 5.c. y 6.d.). Explica que todo obedece a una confusión, pues el oficio CR-169-99 visible a folio 355, al cual alude el Tribunal, no es la autorización previa a que se refiere el artículo 11 de la Ley no. 6990, ni tampoco está refiriéndose a la operación de Hotelera Bonanza S.A. por ₡400.000.000,00, de 1998 sino a una operación del año siguiente por ₡1.490.000.000,00, también con Scott Paper, la cual ya había sido aprobada desde junio de 1998 por la Comisión. Igual aconteció, amplía, con la inversión de esa hotelera en el período 1999, que fue autorizada el 21 de julio de 1998. **Tercero:** similar yerro se produjo, añade, en el caso de Ramírez y González S.A., propietaria del Apartotel Ramgo, donde el fundamento del rechazo del beneficio fiscal consiste en el falso criterio de que la Comisión no autorizó la inversión. En oficio CR-136-98 de fecha 26 de abril de 1998 (folio 417 del expediente administrativo, tomo II), menciona, consta la autorización otorgada a esa empresa para vender acciones por un monto de ₡443.500.000,00, que corresponde a las acciones adquiridas por Scott Paper en 1999, las cuales fueron pagadas mediante cheques cuyas copias constan en autos y se tuvo por demostrado (hechos 8.a. y 9.b.). El fallo recurrido, resume,

valoró incorrectamente lo actuado por las autoridades turísticas respecto de la aprobación que dieron a la utilización de letras de cambio como medio de pago de las acciones cuya venta fue autorizada. Con ello, sostiene, infringió el artículo 16 de la Ley General de la Administración Pública (LGAP), que prohíbe dictar actos contrarios a las reglas elementales de la justicia, lógica y conveniencia, desaplicando de esa manera el canon 129 de la Constitución Política, que sanciona con nulidad absoluta los actos dictados contra normas prohibitivas como es el citado numeral 16 de la LGAP. La Comisión, órgano que ostentaba la competencia legal exclusiva y excluyente para autorizar las inversiones en títulos accionarios de las empresas que habían suscrito contratos turísticos, puntualiza, hecho aceptado por el propio Estado al contestar la demanda, dio su autorización en todos los casos bajo examen, según consta en el expediente administrativo. Esa venia, señala, constituía el hecho generador de derechos con repercusión tributaria, según los artículos 4 y 11 de la Ley no. 6990, cuyo quebranto imputa por falta de aplicación. Detalla con fecha y número de oficio, las autorizaciones para cada inversión y luego cita una a una las normas de fondo que considera conculcadas. Primero, por falta de aplicación, las normas y reglas que obligan a los jueces a apreciar y fundamentar conforme a la sana crítica, artículos 330, 370, 379 y 417 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria en virtud del 103 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativas, 9.1 y 298 de la LGAP; por derivar una conclusión errada, ilógica y falta de fundamento suficiente, al decretar que las autoridades turísticas no aprobaron las letras de cambio, así como al decir que no hubo autorización a Hotelera Bonanza S.A. y

Ramírez y González S.A. para la venta de acciones. Asimismo, los ordinales 153 y 155 del Código de Procesal Civil, por no haberse resuelto los puntos centrales de la discusión. Agrega el 11 de la Ley no. 6990, al no reconocerse el crédito fiscal en cuestión, así como el principio de legalidad tributaria contenido en los numerales 11 de la Constitución Política, 11 de la LGAP, 5, 31 y 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), por falta de aplicación, ya que en materia de exoneraciones, en virtud de este principio, no puede darse más de lo establecido en la ley pero tampoco menos, pues ambos extremos están cubiertos. También por inaplicación, el 34 constitucional que obliga a reconocer los derechos adquiridos e impide volver sobre los propios actos, conforme lo ha resuelto en múltiples ocasiones la Sala Constitucional; y en el mismo sentido, los cánones 137, 138, 173 de la LGAP, 10, 31, 35 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LRJCA), 116 y 188 del Código Procesal Contencioso Administrativo, ya que la Administración no podría modificar sus criterios respecto a las condiciones en que fueron aprobadas las inversiones, sino por la vía de la lesividad. Aparte, como *"derivadas indirectamente de las violaciones dichas"*, también recrimina infracción indirecta de las siguientes normas sustantivas, por falta de aplicación: 11, 33, 34, 39, 45, 121 inciso 13), 129 y 140 inciso 3) de la Constitución Política, que dan pie al principio básico de legalidad, de no discriminación, el que impide volver sobre los propios criterios y conductas, así como el que proscribe sustraer patrimonio del administrado sino es con base en una ley ordinaria expresa, quebrantos que se han consumado al denegar un crédito fiscal válido y, peor aún, al no reconocer siquiera lo pagado en efectivo dentro del mismo período fiscal, no obstante

haberse realizado además las obras de infraestructura para las cuales se concibieron las inversiones. Los numerales 11 y 121 inciso 13) y 140. 3), en tanto se incorporaron requisitos que el legislador no incluyó y se rechazó créditos fiscales que éste dispuso; el principio de igualdad de trato porque se le negó a su representada aún la parte que se pagó en efectivo dentro del período fiscal, alegando para ello que debía esperarse hasta el momento de la cancelación total, cuando no se ha exigido así en casos similares, incluso a las mismas desarrolladoras turísticas. El 129, que sanciona con nulidad absoluta los actos contrarios a leyes prohibitivas, carácter que ostenta el precepto 16 de la LGAP. Al imponer el Tribunal requisitos contra la ley, también los ordinales 11, 124, 129 y 166 de la LGAP, ya que presumió válidos actos nulos. Se quebrantan de igual forma, según estatuye, el principio de razonabilidad de toda norma y acto público, que impide al Tribunal poner los medios por encima de los fines, lo cual sucede al exigir como requisito para reconocer un crédito fiscal, que se pague en efectivo la totalidad de las acciones en el momento mismo de su adquisición, bajo pena de inadmisión completa del beneficio. Del CNPT, el 5 inciso b) y 62, por desconocerse sin derecho el crédito fiscal, así como los principios establecidos en el 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, infringido también, que reconocen los gastos causados y no pagados, por cuanto confunde el efecto con la causa, ya que la erogación se asume toda dentro del período fiscal, de manera que hay una salida de un patrimonio que se produce mediante la compra de acciones. El efecto de esa erogación, propone, es el crédito fiscal. Tanto un gasto no pagado, es decir, que se hizo con plazo para su pago, específica, como la compra a plazo de acciones genera un pasivo que

se ha de tener por realizada en el momento o período en que se causa. Los principios, reclama, son los mismos, además de que las letras fueron canceladas, por tanto, agrega, las inversiones se tienen que tener por hechas. De tal manera, continúa, lo que importa no es el período del pago total de las acciones, sino el de la causa. Si se parte de la tesis contraria, opina, se habrían configurado inversiones en el período en que las letras se cancelaron, es decir, si no se aceptaba el crédito en uno, debía haberse aceptado en el otro, porque en ese período habría una inversión efectiva, sin embargo, se rechazó en todos. Lo anterior, declara, contraviene el principio de realidad económica, por cuanto este principio también puede favorecer al contribuyente cuando, como en la especie, se demuestra la realidad de pagos en efectivo dentro del mismo período fiscal, según se desprende de los artículos 6 y 8 del CNPT, los cuales también resultan transgredido. Se violenta también el numeral 11 de la Ley no. 6990, enuncia, al no distinguirse entre norma tributaria y norma con efectos tributarios. Por "mala aplicación" o indebida aplicación, los preceptos 103 y 125 del CNPT referentes a la determinación de la obligación tributaria y la potestad de fiscalización de la Administración, así como el 18 de la Constitución Política, respecto del deber de contribuir con las cargas públicas, pues es cierto que puede determinar la existencia y el cumplimiento de la obligación tributaria, pero, aduce, es *secundum legem no contra legem*, o bien, sin ley interpuesta. Insiste en que no se pueden suponer requisitos, ni negar que los pagos y las obras se hicieron, porque la misma sentencia impugnada lo tiene por demostrado. Al interpretarse las normas tributarias en forma contraria al bloque de legalidad, reprocha, se transgredieron los numerales 5, 6, 8 y 103 inciso d)

del CNPT. Por otro lado, considera quebrantado el numeral 119 del CNPT, ya que la Administración Tributaria realizó reiteradas conductas que provocaron que las empresas confiadamente y de buena fe invirtieran en proyectos turísticos, por lo que no podía variar de forma intempestiva de criterio en perjuicio del administrado, obligándolo a devolver las sumas correctamente deducidas del impuesto. El hecho de que luego se cambiara opinión sobre el mecanismo de pago, razona, no podría tener como efecto desaparecer retroactivamente un beneficio perfeccionado en el pasado, en clara violación de los principios de seguridad jurídica e intangibilidad de los propios actos. Del Código de Comercio, acusa infracción de los artículos 18.9, 29, 30, 32, 133 y 136, por inaplicación. Estos numerales, manifiesta, reconocen como válido el pago de acciones mediante títulos valores como es la letra de cambio, mecanismo que avala el ordinal 11 de la Ley no. 6990. La resolución impugnada, argumenta, establece que al no depositarse certificados definitivos sino provisionales, se irrespetó el plazo de dos meses estipulado en el canon 113 del Código de Comercio, configurándose un vicio de la inversión insubsanable. Esto, advierte, resulta absurdo porque al ser lícita la compra mediante títulos valores, lo que debía depositarse eran precisamente los certificados provisionales; aparte de que la Ley no. 6990 no exigía tal cosa, únicamente el depósito de las acciones adquiridas cuando menos por dos años, sin posibilidad de disponer más que de los dividendos resultantes. En su criterio, tales certificados provisionales son instrumentos válidos y legítimos, tanto como los definitivos, pues ambos son representativos de los títulos accionarios. Además, agrega, la única sanción para el caso de que no se expida

el título definitivo, luego de que el socio lo solicite, es la acción legal para que se ordene coactivamente su emisión, pero no la nulidad de la compra de acciones de la sociedad. Se trata, menciona, de un problema intra societario que no puede afectar la inversión realizada. El cánón 10, tanto del Código Civil como de la LGAP, arguye, debieron aplicarse al subjúdice, ya que la sentencia bajo examen indica que la finalidad buscada no fue de amplio fomento, sino que se trata de una emisión especial que prevalece por su especificidad sobre cualquier normativa, negando con ello su sentido expreso y el espíritu mismo de incentivo del que echó mano el legislador. Al Tribunal no le importó, asevera, el hecho de que las construcciones se hicieran y que el monto de las letras se cancelara en efectivo, aún dentro del período fiscal. Exigir la cancelación total al suscribirse las acciones, exterioriza, implica un enriquecimiento sin causa y un abuso del derecho que contraviene los ordinales 19, 22, 803, 804 y 805 del Código Civil, los cuales prohíben esas situaciones y regulan a su vez la recuperación de lo pagado sin causa legal. Enlista también, el 190 de la LGAP, que establece la responsabilidad objetiva de la Administración. El principio de buena fe y el de que nadie puede sacar provecho de su propia incuria o dolo, derivados de los numerales 20, 21 y 22 del Código Civil, denuncia, fueron igualmente transgredidos, por falta de aplicación. No resulta lógico ni razonable, argumenta, desconocer que la propia Administración había reconocido como mecanismo válido la inversión mediante letras de cambio, pese a que luego cambió de criterio desconociendo los créditos fiscales, a sabiendas de que su representada había actuado confiada en la posición vigente en aquel momento. De la LGAP, también incluye violadas los

preceptos 1, 8, 10, 11, 16, 113, 128, 129, 158, 166, 169, 182, 221, 223 y 297, preceptos que obligan a aplicar la normativa como un solo ordenamiento; con el debido respeto a los derechos del particular; a respetar los fines buscados por el legislador; a anular de oficio el acto absolutamente nulo, en cuanto comporte vicios; y el principio de verdad real. Esté último en particular, insiste, se quebrantó al ignorar que las obras sí se hicieron y los pagos ingresaron en efectivo al desarrollador. Por último, alega indebida aplicación del canon 61.1 de la LRJA, en el tanto se desestima la demanda, pese a la conducta abiertamente ilegal de la Administración, que implica la nulidad de todo lo actuado.

III.- A efectos de resolver el primer cargo, interesa transcribir lo dicho por el Tribunal respecto de los documentos cuya errónea interpretación se imputa: *"Tampoco se oponen –las resoluciones recurridas- a las autorizaciones emanadas de la Comisión Reguladora de Turismo. Porque en ningún caso autorizó, muchos (sic) menos expresamente, la compra de acciones a crédito, garantizadas con letras de cambio. Por lo que a nada conduce que el requisito del art (sic) 11 fuera el de la autorización previa general para que posteriormente puedan vender a terceros acciones y no la autorización que hace el departamento de incentivos turísticos (sic) una vez adquiridas. Y pese a que en algunos oficios del Jefe del Departamento Incentivos Turísticos, en que da cuenta de la aprobación de la inversión, en un párrafo final, separado, indicó: "Se advierte que la compra se realizó mediante letra de cambio"; **esto no es vinculante para efectos de fiscalización tributaria. No proviene, expresamente, de la Administración Tributaria. Ni se trata de***

jurisprudencia, vinculante, y mucho menos para este Tribunal Judicial.

Ni es producto de una consulta, siquiera de la actora, en los términos del artículo 119 del Código Tributario. Amén de que lo así incluido en dichos oficios es a modo de advertencia y no de aprobación" (el destacado no es del original).

De lo reproducido se desprende, que bien interpreta el Tribunal, cuando estima que las inversiones hechas por Scott Paper fueron debidamente aprobadas, pero que del documento no se deriva que la Comisión Reguladora de Turismo avalara que la inversión se hiciera mediante letras de cambio. Es claro, que la referencia a que la compra de las acciones se hizo mediante letras de cambio en los oficios reseñados, solo se hizo con el afán de indicar el medio de pago utilizado y no para desaprobar la inversión, pues como bien dice el casacionista, no sería lógico que la Comisión la aprobara y acto seguido la desaprobara por haberse hecho a crédito. Obsérvese que la frase cuestionada "*Se advierte que la compra se realizó mediante letra de cambio*", fue introducida en los oficios referidos por el Jefe del Departamento de Incentivos Turísticos del Instituto Costarricense de Turismo, como un párrafo aparte de la comunicación del acuerdo de la Comisión, por lo que no puede atribuírsele a aquella. En el Considerando XI, el Tribunal confirma su criterio: "*Téngase en cuenta, pero tan solo a mayor abundamiento, que lo aprobado por la Comisión Reguladora de Turismo no fue sino la inversión de la empresa por determinada cantidad de acciones. Pero nunca a crédito. Y en ningún caso prejuzga –de cara a la fiscalización por parte de la Administración tributaria (sic) – sobre la validez de la compra de acciones mediante letras*" (la negrita no es del original). Es decir, el Tribunal tiene claro que la inversión se aprobó, pero que el

uso de letras de cambio como mecanismo para adquirir las acciones, le corresponde a la Administración Tributaria valorarlo con miras a aprobar el beneficio fiscal pretendido. Con ello estableció, que al no provenir esos oficios de aquella no son vinculantes para efectos de la fiscalización, razón de más para descartar los errores achacados, pues aunque se hubiesen constatado, que no ocurre en este asunto, no habrían influido en lo resuelto por la entidad fiscalizadora, mucho menos en sede judicial. Sobre este punto, en otro proceso similar, se discutió sobre los incentivos fiscales de la Ley no. 6990 y en el cual figuró también Scott Paper como parte, esta Sala dijo: *"El ICT lo que hacía era determinar, quienes podían ser destinatarios del régimen fiscal de excepción, por cumplir las condiciones legalmente definidas. Sin embargo, ese acto por sí mismo, no era suficiente para presuponer el derecho a la exoneración concreta, pues en definitiva correspondía, a la Administración Tributaria, ante la solicitud formal, quien luego de examinar la petición, determinaba si concurrían las circunstancias para que operara la exención. Hay que recordar que los incentivos fiscales son acordados por la Administración, ciertamente dentro del marco de una autorización legislativa pero utilizando la técnica de la aprobación. En el caso de terceros que invirtieran en proyectos turísticos, de acuerdo con el citado numeral 11, para optar por los incentivos fiscales debían previamente cumplir con dos requisitos: 1) adquirir acciones de sociedades domiciliadas en el país que contaran con contrato turístico firmado y; 2) entregar en fideicomiso a un banco del Estado o a la Bolsa Nacional de Valores las acciones por un plazo no menor a dos años. Luego de efectuar lo anterior, debía requerir de la Comisión la **"autorización"** de la inversión realizada a*

*efectos de llevar a cabo ante la Administración Tributaria el trámite de exoneración del impuesto sobre la renta” (no.788-F-2005, de las 9 horas del 27 de octubre de 2005). La Administración Tributaria realizó los ajustes en las declaraciones del impuesto sobre la renta presentadas por Scott Paper, en los períodos indicados, por haber incumplido la empresa, en su criterio, con los requisitos para que el beneficio fiscal de marras aplicara; condiciones que estableció según su interpretación de la normativa aplicable, que es en realidad el punto medular a resolver, según se verá. En esa labor intelectual, en nada influyeron los documentos discutidos, por lo que los eventuales errores en su apreciación, lo cuales ya se dijo no ocurrieron de todas formas, serían intrascendentes y por ello no tendrían la virtud de quebrar el fallo recurrido. Igual sucede con el resto de documentos cuya equívoca valoración se acusa en los otros dos agravios y que se refieren a actuaciones de las autoridades turísticas respecto a las autorizaciones para los títulos accionarios. Primero, porque según se expuso, tales aprobaciones no eran vinculantes para efectos de la fiscalización tributaria y, por lo tanto, resultan igualmente intrascendentes, pues no condujeron al juzgador a fallar el caso en forma distinta a la determinada por la ley. Segundo, el Tribunal, tal y como reconoce el propio casacionista, tuvo como hecho probado la existencia del permiso para emitir acciones: "5) Durante el **periodo 1998** la actora realizó cuatro inversiones en acciones turísticas, así: ...5. c) Una cuarta inversión en "Hotelera Bonanza (sic) por ¢400.000.000,00 (#4-98), en la compra de igual número de acciones preferentes y nominativas de dicha desarrolladora con un valor nominal de un colón cada una; **emisión autorizada por la Comisión***

(*expediente administrativo, tomo 2, hojas de trabajo*)” (la negrita no es del original). En ese mismo sentido, al referirse la inversión turística de Scott Paper en Hotelera Bonanza S.A., en el período 1998, indicó: *"También pudo comprobar la auditoria fiscal mediante oficio D.IN-891-98 del 16 de junio de 1998, del Departamento de Incentivos Fiscales del ICT, que es **la autorización específica concedida a la contribuyente** en revisión **no se indica** en la misma, **que se autorizara la venta de acciones al crédito...**"*(el destacado no es del original). De tal manera, que no existió el error achacado respecto de esta inversión en acciones de Hotelera Bonanza S. A. El Tribunal sabía y tuvo por demostrado que sí existió la autorización respectiva por parte de la Comisión. En el caso de Ramírez y González S.A., tampoco existió yerro alguno en la apreciación del oficio CR-136-98 de fecha 26 de abril de 1998. En este, el Departamento de Incentivos Turísticos comunica a dicha sociedad el acuerdo de la Comisión, tomado en sesión no. 450, celebrada el 23 de abril de 1998, donde se acordó: *"AUTORIZAR A LA EMPRESA RAMIREZ Y GONZALEZ SOCIEDAD ANONIMA, LA VENTA DE ACCIONES COMUNES, PREFERENTES Y NOMINATIVAS POR UN MONTO DE ₡443.500.000,00 (CUATROCIENTOS CUARENTA Y TRES MILLONES QUINIENTOS MIL COLONES) AL AMPARO DE LA LEY 6990 – INCENTIVOS PARA EL DESARROLLO TURISTICO, DESGLOSADOS DE LA SIGUIENTE MANERA..."*. El Tribunal no se refiere a tal autorización, la da por un hecho y lo único que extraña es la venia específica a la inversión que Scott Paper hizo en el período fiscal 1999, que es muy distinto: *"Como parte de la revisión efectuada por la Subgerencia de Fiscalización de la Administración Tributaria de San José, la información recopilada en Ramírez González S.A. y en*

el ICT, le fue comunicado, a la Desarrolladora y en lo que concierne a la contribuyente, que la Administración Tributaria procede a desaplicar los créditos fiscales amparados al artículo 11 consignado en el contrato turístico firmado entre Ramírez y González S.A. y el ICT, por cuanto la autorización específica para Scott Paper Co., no se encuentra aprobada en los registros que al respecto lleva el Departamento de Incentivos Turísticos del ICT" (el subrayado no es del original). No existió, entonces el yerro atribuido a la sentencia impugnada. Al no haberse dado los errores acusados, no infringió el Tribunal las normas citadas, al menos por violación indirecta.

Recurso de casación por violación directa

IV.- Determina cinco errores de la Administración Tributaria al llevar a cabo la fiscalización, yerros que luego hizo suyos el Tribunal: 1) el enfoque del caso, pues no advirtieron las autoridades, hasta la fecha, el necesario encuadre de la Ley no. 6990, como ley de fomento mediante incentivos con efectos tributarios, pero no tributaria, 2) inventar "*ex post*" supuestos que no existen en la legislación para rechazar los créditos fiscales; 3) desviación de poder, porque inicialmente se usaron competencias fiscalizadoras de la Administración Tributaria, dirigidas a los contribuyentes, para perseguir supuestos incumplimientos de los desarrolladores que, ni son ciertos, ni podrían imputárseles, en cualquier caso, a los inversionistas para rechazarles el beneficio; 4) invocar un "espíritu" de la norma, que nunca fue tal, sino el fomento y el texto expreso de la ley que llevaba a aplicar las normas comerciales y los amplios mecanismos de inversión que ellas contemplan; 5) negar la realidad de la inversión, que obligó luego de lo demostrado en autos, a

terminar aceptando finalmente que las letras se cancelaron y que las inversiones sí se hicieron, pero sin aceptar la aplicación del crédito fiscal, alegando para ello incumplimientos en cuanto a la forma cómo se canalizó la inversión. Como fundamento normativo alega los mismos preceptos cuya infracción acusa por violación indirecta, reiterando, en la mayoría de ellos, de manera literal, los argumentos ahí dados, con la única diferencia de que acá profundiza en relación a la indebida interpretación del artículo 11 de la Ley no. 6990 que se acusa.

V.- Se refiere el casacionista a los orígenes de la citada normativa. La indispensable y urgente necesidad del país de contar con una infraestructura adecuada para el desarrollo acelerado de la industria turística, como forma de incrementar el ingreso de divisas, propone, fue lo que impulsó al Estado a adoptar una política de fomento que impulsara la participación de particulares en esa actividad económica, evitando así asumirla de manera directa como servicio público. Califica de acertada la figura de fomento utilizada por el Estado para lograr los objetivos perseguidos, pues considera que los particulares pueden lograrlos de manera mucho más ágil y eficiente, utilizando todos los recursos del derecho comercial. Por esa razón, arguye, la ley dejó abierta todas las posibilidades que el derecho comercial ofrece siempre que fueran compatibles con esa finalidad. Desde esta perspectiva, combate las condiciones contrarias a lo que la ley establece, como que no se puede suscribir el capital con letras de cambio y por otro, que éstas deben, en todo caso, cancelarse dentro del mismo período fiscal. Tales condiciones, reitera, no aparecen por ningún lado en la ley ni tampoco en el expediente legislativo que culminó con la aprobación de

aquella. No existe, apunta, fundamento legal alguno para afirmar como lo hace el Tribunal, que la compra de acciones llevada a cabo mediante la entrega de letras de cambio no tiene carácter de inversión, sobre todo si, como sucede en este asunto, las letras se pagaron en su totalidad o en aquellos en que la inversión se hizo en efectivo y dentro del período fiscal, en que se lleva a máximo grado la arbitrariedad. La compra de acciones como hecho generador del beneficio fiscal y de la inversión, enuncia, no diferencia entre los medios de compra, ni entre certificados de acciones definitivas o provisionales, como "*contra legem*" lo pretende la sentencia recurrida. Critica la posición del Tribunal en cuanto menosprecia el hecho de que las construcciones se hicieron, pese a que esa fue una de las mayores preocupaciones a lo largo de la discusión del proyecto de ley. Se refiere a las distintas discusiones parlamentarias y a los objetivos del legislador respecto de la normativa en cuestión. La Ley no. 6990, advierte, no define un mecanismo de pago particular, de manera que remite expresamente a lo establecido en el Código de Comercio, donde se contempla la posibilidad de suscribir acciones mediante la entrega de títulos valores.

VI.- Pese a lo extenso del recurso, de su lectura se desprende que el meollo de este asunto se circunscribe a la denuncia de una errónea interpretación, aspecto estrictamente de orden jurídico, del artículo 11 de la Ley no. 6990, "Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico", vigente al momento en que se suscribieron los contratos turísticos respectivos (derogado por el artículo 14 de la ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992), el cual disponía: "*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".

son los aspectos que, dice el casacionista, interpreta mal el Tribunal Primero, para que aplicara el crédito tributario, la compra de acciones debía ser únicamente de contado, en efectivo y cancelarse en su totalidad en el acto de su suscripción. Segundo, que el depósito en fideicomiso que señala la ley, debía ser sólo de acciones definitivas y no de certificados provisionales. A su juicio, resulta improcedente condicionar, para efectos de crédito fiscal, la validez de la inversión al cumplimiento de requisitos no exigidos, por lo cual los jueces no pueden invocar una voluntad presunta del legislador en oposición al texto de la norma. Esta Sala se ha referido ya en otras ocasiones al tema debatido: **III.-** *La Ley No. 6990 del 30 de julio de 1985, denominada Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, establece una serie de beneficios, con el fin de estimular a quienes se dedican a determinadas actividades turísticas. El artículo 11*

actualmente derogado por Ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992, establecía un beneficio deducible del impuesto sobre la renta del 50% del monto invertido en actividades turísticas de las señaladas en el numeral 3 de ese mismo cuerpo legal, previa autorización de la comisión reguladora de turismo. En su discurso, la recurrente se refiere, propiamente al considerando III del fallo impugnado, donde se estableció que la venta de acciones a crédito no responde al espíritu de la ley, como tampoco el ingreso de dinero en efectivo al patrimonio de la empresa turística. Además de cuestionársele la forma como dicho pago se efectuó; a su entender, la inversión se produjo y ello le permitía el otorgamiento del incentivo. La discusión aquí se centra en determinar si el dinero en efectivo es una circunstancia indispensable prevista en el ordinal 11 de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico. De la norma derogada se extrae, además de las cuatro condiciones formales exigidas al efecto, que la compra de acciones debieron (sic) 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. 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 Marina Ocotal 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 011019 y 013121 (folios 25 a 28, Tomo I del proceso administrativo). En efecto, la resolución N° 36-P-2001 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las 9 horas 30 minutos del 13 de febrero del 2001, define la situación tributaria de los fondos de inversión realizados por la compañía actora, al considerar procedente el reconocimiento del crédito del 50% del monto cancelado por el período de 1997. En la especie, la cantidad de ₡2.000.000,00 pagada en el mes de junio con el cheque número 011019, 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. Asimismo, el Tribunal Contencioso Administrativo, indicó: "...si en el mismo período fiscal se adquieren las acciones con base en letras de cambio, y se cancelan éstas, la situación sería distinta...". 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 013121. 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" (no. 633-F-04, de las 11 horas 20 minutos del 28 de julio de 2004). De conformidad con lo anterior, es claro que el Tribunal atribuyó al precepto legal de estudio un sentido o alcance que no le corresponde. El numeral 11, no establecía cómo hacerse la compra de las

acciones para que aplicara el crédito fiscal. No estipuló para ello un régimen especial y, por lo tanto, bastaba la adquisición de las acciones conforme a la legislación que regula esa materia, el Código de Comercio, que en su artículo 29 autoriza la suscripción de acciones mediante títulos valores, entre los cuales se encuentra la letra de cambio. Partiendo de lo anterior, sea, que las acciones pueden ser adquiridas utilizando letras de cambio, de haberse hecho de esa manera la compra, de conformidad con el numeral 133 del Código de Comercio, no le quedaba al adquirente más remedio que suscribir el fideicomiso que requería la Ley no. 6999, con certificados provisionales: *"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"*. Es decir, que la entrega de certificados provisionales es consecuencia lógica de la suscripción de las acciones mediante la entrega de títulos valores, o sea, derivación de la misma ley. Los certificados provisionales representan las acciones adquiridas, los cuales deben canjearse por definitivos, en su oportunidad (conforme al precepto 133 citado), y que durante ese tiempo permiten al socio ejercer los derechos que les correspondan a las acciones que suscribió, como si las exhibiera. Si tanto el título como el certificado provisional manifiestan una clara vocación representativa (representan a las acciones), es entendible porque uno y otro exigen los mismos requisitos literales (ver ordinales 134 y 135 del Código de Comercio). De tal manera, que también interpretó el Tribunal de forma

indebida el artículo 11 de reiterada cita, al establecer como requisito para la procedencia del beneficio fiscal referido, la constitución del fideicomiso requerido únicamente con títulos accionarios definitivos. Ahora bien, en atención al espíritu de la Ley no. 6990, se ordena 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 (numeral 2), y a la luz de la jurisprudencia de esta Sala, solo podrán reconocerse los incentivos fiscales reclamados, respecto de las sumas entregadas en efectivo como abonos a los créditos que amparaban las letras de cambio entregadas al suscribirse las acciones correspondientes dentro del período fiscal respectivo. Así las cosas, deberá acogerse de manera parcial el recurso y, en consecuencia, anularse parcialmente la sentencia impugnada. Resolviéndose por el fondo, se rechaza la excepción de falta de legitimación (activa y pasiva) y de interés, en cuanto comprendidas en la expresión genérica *sine actione agit*. Acoger la defensa de falta de derecho, salvo en relación a la segunda pretensión en subsidio (número 5), que se atiende en parte, y mantener lo resuelto por el Ad quem respecto a la pretensión sexta. Declarar parcialmente con lugar la demanda, sólo en cuanto se solicita se reconozca los pagos en efectivo abonados a las letras de cambio suscritas al adquirir las acciones dentro del periodo en que se aplicó el crédito fiscal, a los efectos de que sobre esas sumas se aplique el beneficio, conforme a la determinación que en ejecución de la sentencia se haga; y mantener lo resuelto por el Ad quem respecto a las sumas cobradas de más por la Administración Tributaria. En consecuencia, deberán

anularse las resoluciones dictadas por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, y la Dirección General de Tributación, respecto de los extremos acogidos. En todo lo demás, se declarará improcedente la demanda, manteniéndose lo resuelto en cuanto a las sumas cobradas de más por la Administración Tributaria y costas, sin especial condena.

POR TANTO

Se declara parcialmente con lugar el recurso de casación. Se anula la sentencia impugnada solo en cuanto declara procedente la excepción de falta de derecho y rechaza la demanda en relación a la segunda pretensión subsidiaria. En su lugar, resolviéndose por el fondo, respecto a ese extremo, se rechaza la excepción de falta de legitimación (activa y pasiva) y de interés, comprendidas en la expresión generica *sine actione agit*. Se declara procedente la demanda interpuesta por **SCOTT PAPER COMPANY DE COSTA RICA S.A.**, contra **EL ESTADO**. Se condena al demandado a reconocer a la actora el incentivo correspondiente en cada uno de los períodos fiscales recalificados en que se aplicó el crédito, por los montos efectivamente cancelados de las letras de cambio suscritas para adquirir acciones de La Condesa Hotel S.A., Marina Ocotal S.A., Hotelera Bonanza S.A. y Ramírez y González S.A., lo cual se hará en ejecución de sentencia.

Anabelle León Feoli

Román Solís Zelaya

Camacho

Óscar Edo. González

Carmenmaría Escoto Fernández

Vindas

Gerardo Parajeles

JCVILLALOBOS/larce