



Exp. 05-000330-0161-CA

Res. 001309-F-S1-2009

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José a las once horas cuarenta y cinco minutos del diecisiete de diciembre de dos mil nueve.

Proceso contencioso administrativo -especial tributario- establecido en el Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda, por **SCOTT PAPER COMPANY DE COSTA RICA SOCIEDAD ANÓNIMA**, representada por su apoderado generalísimo sin límite de suma, Joaquín Ernesto Gochez Staben, ingeniero químico; contra el **ESTADO**, representado por el procurador Juan Luis Montoya Segura. Figura además como apoderado especial judicial de la parte actora, Juan José Sobrado Chaves. Las personas físicas son mayores de edad, casados, vecinos de San José y con las excepciones hechas, abogados.

RESULTANDO

1.- Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, la actora estableció proceso contencioso administrativo -especial tributario-, cuya cuantía se fijó en la suma de doscientos cuarenta y nueve millones doscientos sesenta y cinco mil 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 e indexación de las sumas pagadas indebidamente hasta su efectiva devolución mediante el pago que se ordenará en sentencia, así como el pago de cualesquiera daños y perjuicios causados adicionales por quitarle lo que tenía en derecho, los que se liquidarán 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. 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 de *"sine actione agit"*.

3.- El Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Novena, integrado por los Jueces Sandra Quesada Vargas, Eduardo González Segura y Francisco Jiménez Villegas, en sentencia no. 4-2008 de las 15 horas 5 minutos del 30 de enero de 2009, resolvió: *"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 confirman los actos administrativos impugnados. Son ambas costas a cargo de la parte actora."*

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

5.- Para efectuar la vista se señalaron las 8 horas 30 minutos del 26 de agosto de 2009, oportunidad en que hicieron uso de la palabra los licenciados XXX, ambos apoderados especiales judiciales del actor y de la sociedad demandada reconventora, respectivamente

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

Redacta el Magistrado González Camacho, excepto el considerando VIII que lo redacta el/la Magistrado Rivas Loáiciga

CONSIDERANDO

I.- En 1996, la empresa Scott Paper Company de Costa Rica S.A. (en adelante, referido como Scott Paper), invirtió, adquiriendo acciones nominativas, la suma de ¢498.530.000,00 en la sociedad Hotelera Amón S.A. (en lo subsiguiente denominada como Hotelera Amón) al amparo del numeral 11 de la Ley de Incentivos Turísticos, Ley no. 6990, vigente en ese momento. Esta emisión fue aprobada por la Comisión Reguladora de Turismo para el pago de los pasivos que la segunda mantenía con el Banco Centroamericano de Integración Económica y el entonces Banco Interfín S.A. Con base en lo anterior, la primera aplicó en ese período fiscal un crédito fiscal por ¢249.265.000,00, correspondiente al 50% de la inversión realizada. La Administración Tributaria, luego de determinar en un procedimiento administrativo que la desarrolladora incumplió el plan aprobado, procedió a realizar un traslado de cargos contra la sociedad inversionista a efectos de desconocer el monto deducido del pago del impuesto sobre la renta, lo cual fue confirmado por las distintas instancias

administrativas. Una vez comunicado el fallo del Tribunal Fiscal Administrativo, la contribuyente planteó proceso especial tributario, en el que solicitó, en lo medular, se anule el fallo del jerarca impropio, que sea restituida la situación jurídica individualizada de que fue privada al negarle el derecho a aplicar el crédito fiscal, los intereses e indexación de las sumas pagadas indebidamente, los daños y perjuicios, y se condene al demandado al pago de costas. En forma subsidiaria, requiere se declare que el Estado no estaba legitimado para cobrar, debido a que provocó, con sus propios actos, la causa de estos ajustes. El demandado se opuso, y alegó la expresión genérica de “sine actione agit” y falta de derecho, la cual fue acogida por el Tribunal Contencioso Administrativo, y declaró improcedente la demanda, imponiendo las costas al vencido. Acude ante esta instancia el representante legal de la actora.

II.- Como **primer** motivo, reclama, se vulneró el debido proceso, ya que la imputación realizada contra su representada se refería a hechos de Hotelera Amón. Considera que los términos de la intimación se formularon de manera incorrecta, pues los cargos han de ser siempre por hechos propios, y no de un tercero. Este problema, afirma, se intenta solventar al momento de emitir la condena, extrapolando, en forma ilegítima, un deber de vigilancia sobre las actividades de la desarrolladora, y una supuesta responsabilidad compartida por los hechos. Recrimina, al Tribunal pretender desvirtuar lo anterior afirmando, en forma ilegítima, que desde el punto de vista del derecho tributario formal, la administración se limita a realizar los ajustes correspondientes con los datos que obtuvo al fiscalizar a Hotelera Amón, respetando el debido proceso. Se trata, en su criterio, de una nueva imputación. El hecho con base en

el cual se declaró sin lugar el recurso ordinario interpuesto, plantea, es que era accionista, aunque fuera por un porcentaje minoritario, y como tal, podía solicitar informes, aclaraciones y pedir que se reuniera la asamblea general. Crítica la sentencia por afirmar que, al no ejercer esas posibilidades, demostró un desinterés, cuando en realidad, se trata del verdadero cargo por el cual se condena. Destaca como evidente que se trata de un aspecto no intimado, respecto del cual no tuvo oportunidad de discutir en sede administrativa. El que se haya incluido al momento de dictar el fallo del Tribunal Fiscal Administrativo vulnera, en su opinión, el debido proceso, al no aplicar los principios que lo rigen. Señala conculcados los numerales 27, 39 y 41 de la Carta Magna (en tanto establecen garantías plenamente aplicables al procedimiento tributario), 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, 214 (al disponer que se deben respetar los derechos subjetivos e intereses legítimos del administrado), 216 (que obliga a respetar los parámetros de racionalidad y razonabilidad al resolver), 223, 243 y 244 de la Ley General de la Administración Pública (estos últimos al existir una nulidad absoluta por cuanto no se hizo una imputación expresa y circunstanciada de un hecho propio), 124, 144 y 145 CNPT (de conformidad con los cuales, el procedimiento tributario inicia con un traslado de cargos), así como la reiterada jurisprudencia constitucional sobre la materia. El principio del debido proceso, aduce, garantiza que los hechos que sirven de base para iniciar el trámite de una causa, no sean modificados por otros que el administrado desconozca. No es posible, concluye, que en el acto decisorio final se tomen en cuenta hechos ajenos a aquellos expresamente señalados al inicio, lo que genera una nulidad radical de todo lo actuado, la cual se da, tanto por el irrespeto

mencionado de los principios de imputación, intimación y defensa, como por no haber incorporado a Scott Paper en el expediente que se levantó en contra de la empresa Hotelera Amón, y que dio como resultado la desaplicación del incentivo fiscal. En el **segundo** reparo, alega una serie de vicios y de infracciones que, opina, invalidan el ajuste practicado. Del régimen o esquema legal contemplado en la Ley de Incentivos Turísticos (en adelante, LIT o Ley no. 6990), arguye, surgen dos relaciones jurídicas separadas en donde participa el Estado y en las que se manifiesta el actuar administrativo. La primera se da con el contribuyente inversionista de los fondos, y su naturaleza es tributaria directa, ya que adquiere un crédito fiscal por el 50% del monto invertido, por lo que su obligación tributaria se extingue por un medio distinto del pago. Este derecho se deriva, asevera, de la ley y del correspondiente acto autorizante, emanado de la Comisión Reguladora de Turismo. La segunda se da con la empresa hotelera, siendo de naturaleza indirecta, es decir, no como contribuyente sino como beneficiaria de una inversión de origen tributario, ya que no está vinculada con el Fisco en virtud de su contrato turístico. Esto, refiere, ha sido aceptado por el Tribunal Fiscal Administrativo en numerosas ocasiones. Producto de este convenio, expone, Hotelera Amón pasa a formar parte de una relación de sujeción especial, comprometiéndose a utilizar el dinero de la manera que mejor sirva a los intereses públicos involucrados, respetando el proyecto autorizado. En consecuencia, apunta, si varía el destino, debe responder directamente ante el Estado por los daños causados, pero los créditos fiscales de los inversionistas no deben ser afectados, ya que la ley no condicionó, en modo alguno, ese beneficio a los actos posteriores del desarrollador. Considera, las

relaciones a que ha hecho referencia no se pueden mezclar, porque se refieren a dos situaciones jurídicas diferentes, en donde el vínculo contractual es, únicamente, con la empresa desarrolladora, mientras que los terceros derivan sus derechos, en forma directa, de la ley y del correspondiente acto administrativo de la Comisión, sin que formen parte del contrato. De esta manera, concluye, si la empresa que recibió el dinero lo desvió, y ocultó los datos en sus registros, se trata de un problema penal, que estaba fuera del control de los inversionistas y que daba lugar a una acción directa en contra de la hotelera, por mal uso de los recursos, pero no podía motivar la pérdida del beneficio fiscal concedido a los compradores de las acciones. Esto se deriva, asevera, del principio elemental de autonomía patrimonial que rige a las sociedades, y del patrimonio social como garante de la responsabilidad en que incurran. Es decir, el socio no responde con su peculio por los actos de la persona jurídica. Si bien ambos sujetos son fiscalizables, dice, lo son con distinto objeto y finalidad, y las facultades de Tributación se encuentran limitadas por la ley, de manera que ésta sólo puede fiscalizar al contribuyente por hechos propios, que constituyan incumplimientos tributarios, dentro del ámbito de su relación, y no por actos que realiza el desarrollador en el otro vínculo. Como consecuencia de la relación de sujeción especial a la que se sometió, voluntariamente, manifiesta que el Estado cuenta con dos posibles vías para proteger los intereses públicos: a) un procedimiento contra Hotelera Amón, y su posterior ejecución administrativa; y b) la vía penal. Al no utilizar ninguna de estas, y en su lugar, enderezar sus competencias respecto del inversionista, opina, vulneró, por partida doble, la normativa sobre la cual pretende fundamentarse. En este sentido, afirma,

violenta las normas que le permiten al Fisco emplear sus poderes de fiscalización ante las empresas desarrolladoras turísticas, al no utilizarlas para recuperar el daño causado. Apunta, se debía cuestionar a la desarrolladora por sus incumplimientos, ya que respecto de ella, ostenta facultades de policía administrativa en el ámbito de la relación especial de sujeción. Al cuestionar el crédito fiscal del contribuyente, expone, incurre en una nulidad absoluta de todo lo actuado por adolecer de un vicio original de incompetencia y desviación de poder, y por viciarse el contenido legal de lo resuelto. En esta línea, considera quebrantados los preceptos 12 de la Ley no. 6990 y 66 de la Ley General de la Administración Pública, en cuanto a las facultades especiales e irrenunciables para fiscalizar, los comprendidos entre el 308 y 319, que regulan el necesario procedimiento ordinario, los cardinales 146, 149 y 150 que establecen los medios de ejecución administrativa, así como el 166 de del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que permite al Ministerio de Hacienda cobrar toda clase de créditos, incluso por la vía ejecutiva si fuere necesario. De este último cuerpo normativo, arguye, también se quebrantan los ordinales 8, 99, 103, 109, 111, 124, 125, 126 y 144, al inaplicar sus propios poderes. Manifiesta, esto genera, al mismo tiempo, una desviación de poder, ya que pretende ahorrarse un proceso cobratorio en contra del desarrollador, y plantear los cargos contra Scott Paper por el hecho de un tercero ajeno a la relación tributaria. Adicionalmente, reitera, la actora no se encontraba en posibilidad de conocer o impedir el incumplimiento, y critica, dicho deber no se desprende de las normas citadas por el Tribunal (artículos 7 y 8 del CNPT y 18 de la Constitución Política). Reputa conculcado este último precepto, en el tanto los

juzgadores pretenden extrapolar el deber del inversionista de fiscalizar la gestión de la empresa, lo cual, afirma, no se pudo desprender de su contenido. La única, asevera, que contaba con los medios para enterarse de la supuesta falsedad en los libros y estados financieros era la propia Administración Tributaria, ya que la demandante no tenía acceso a los movimientos bancarios, y, en todo caso, de tenerlo le hubieran mostrado los libros y registros financieros alterados. La desviación o exceso de poder se cometió, apunta, en dos pasos: 1) luego de recabar órdenes judiciales para levantar el secreto bancario y obtener informes del BCIE, del Banco Interfin S.A. y de la propia empresa turística, se concluyó, en dicha sede administrativa, en donde su representada no tuvo oportunidad de intervenir, el incumplimiento de sus planes de pago; 2) una vez consumado lo anterior, en vez de proceder a partir de ahí con el cobro directo a la desarrolladora, tal y como estaban obligados, iniciaron procedimientos administrativos en contra de todos y cada uno de los inversionistas, quienes habían comprado acciones, con el supuesto cargo que Hotelera Amón había incumplido con su plan de pago. Con este actuar, critica, se mezclaron las dos relaciones jurídicas que la ley separó, y condicionó la aplicación del crédito fiscal a un hecho posterior de un tercero, y que los inversionistas no estaban posibilitados para conocer o impedir, lo que equivale a instaurar un régimen de responsabilidad objetiva o automática por un eventual delito. Al no proceder contra el autor de la supuesta defraudación, dice, se hace evidente la desviación de poder y el quebranto de los ordinales 131, 158, 166, 169, 170 y 172 de la Ley General de la Administración Pública. También recrimina que los numerales 11 y 14 de la LIT fueron aplicados de manera indebida, al extender, en forma ilegítima, los

incumplimientos de un vínculo a otro, desbordando el marco legal y toda razonabilidad y proporcionalidad al momento de juzgar al accionista, obligándolo a imposibles. Arguye, el esquema de pensamiento plasmado en las resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo y de los juzgadores de instancia, violenta el principio de que la solidaridad ha de ser regulada en forma expresa en la ley, tal y como lo dispone el canon 638 del Código Civil, así como las reglas constitucionales que proscriben las responsabilidades objetivas u automáticas por hecho ajeno. El fallo del Tribunal Fiscal Administrativo, expone, está sustentado, en forma paradójica, sobre la premisa de que no existe solidaridad tributaria alguna entre empresa desarrolladora e inversionista, por lo que no hay litisconsorcio pasivo necesario. Sin embargo, agrega, lo anterior queda desvirtuado al alegar que la suerte del crédito fiscal queda determinada a raíz de lo actuado por la empresa turística, de manera que su incumplimiento conlleva su rechazo. Asevera, de existir solidaridad entre ambas partes, el procedimiento habría estado viciado al no acogerse la defensa previa interpuesta, ya que se tramitó un expediente separado, sin que la desarrolladora haya intervenido. Señala, se produce una violación a las reglas de la lógica (artículo 16 de la Ley General de la Administración Pública) que prohíben razonamientos contradictorios, y de la razón suficiente, que junto con las normas y reglas legales, obligan a los jueces a apreciar y fundamentar, conforme a la sana crítica (preceptos 330, 370, 379, 153, 155 y 417 del Código Procesal Civil y 298 del la Ley General de la Administración Pública). Estas son vulneradas por el Tribunal al concluir, apunta, en forma errada, ilógica y contradictoria en sus premisas fundantes. Cuestiona, si el Fisco debió solicitar el levantamiento del secreto bancario para

determinar el incumplimiento por parte de la desarrolladora, cómo se le puede imponer a quien adquiere las acciones el deber de controlar la marcha del proyecto y de los desembolsos? De ser así, continúa, nadie hubiera aceptado invertir, por lo que la interpretación hubiera desanimado aún al más arriesgado inversionista, contrariando el espíritu de fomento de la ley. Destaca que, por la confidencialidad de la información bancaria, la labor de fiscalizar a la empresa resultaba imposible, máxime que en el mundo negocial priva el principio de buena fe (artículo 21 del Código Civil), y lo normal es que la relación se desenvuelva sin problemas. Dice, lo contrario es una patología, por lo que no resulta lógico ni razonable, amén de contravenir el postulado aludido, obligar al accionista a controlar y husmear los movimientos bancarios del desarrollador, al grado de convertirse en un co-administrador y co-fiscalizador tributario, desconfiando siempre que su contraparte no va a cumplir con los desembolsos bancarios. El inversionista no asumió, ni tendría por qué hacerlo, la obligación de cuidadoso velador de lo que hacía Hotelera Amón como requisito para obtener su crédito fiscal, afirma. De ser así, indica, la ley lo habría dicho, cosa que no se dio. Aduce, su derecho no quedó condicionado a que actuara como policía, ya que para eso la ley debía exigir que tuviese la mayoría de las acciones, y, como quedó detallado en los hechos, el inversionista no tenía poder de dirección sobre la empresa, sino un porcentaje minoritario dentro del total accionario. Además, plantea, el accionista recibe solo resultados generales, y no hubiera podido enterarse, oportunamente, de lo hecho por Hotelera Amón. Dice, la posibilidad de solicitar libros constituye un derecho y no una obligación del socio. De haber asumido ese rol en forma voluntaria, recrimina, no habría podido suponer que la

empresa turística había falseado los libros legales. En otro orden de ideas, acusa la violación de los numerales 26, 102, 120, 131, 140, 141, 152, 153, 155, 176 y 178 del Código de Comercio, la cual se da al pretender extrapolar de esas normas la responsabilidad del accionista por lo hecho por la hotelera. Destaca que, según dichas disposiciones, los negocios sociales serán administrados por un consejo de administración, y el socio no tiene la labor de vigilancia ni de gestión. Sin embargo, reclama, el razonamiento del Fisco confunde esto, y obliga al inversionista a ser, a la vez, socio, administrador y fiscal del empresario turístico. Agrega, según las disposiciones citadas, el accionista puede ver los libros y estados generales de la sociedad, pero no tiene acceso a los desembolsos bancarios, para lo que requiere, incluso, de orden judicial. Manifiesta, la actora aplicó correctamente el 50% de ley como crédito fiscal sobre el monto del impuesto sobre la renta, aspecto aceptado en la contestación de la demanda, de manera que el cuestionamiento fue por el incumplimiento de la desarrolladora, por lo que lo resuelto va, en su criterio, no sólo contra la realidad legal sino contra el principio de realidad económica (numeral 8 del CNPT), ya que el dinero fue efectivamente desembolsado dentro del período fiscal. Asimismo, afirma, dicho principio, citando una resolución de esta Sala, puede favorecer al contribuyente cuando se demuestra que los pagos en efectivo se realizaron según lo prescribe la norma. En esta línea, considera que se vulneran los ordinales 221 y 297 de la LGAP (principio de verdad real), por falta de aplicación al desconocer que las inversiones sí se hicieron y los pagos ingresaron en efectivo al desarrollador. De igual forma, asevera, con el proceder de las autoridades tributarias, se aplicó indebidamente

la legalidad tributaria (preceptos 5.b y 62 del CNPT), el principio citado (6 y 8 del mismo cuerpo normativo). Dice, el principio de legalidad tributaria resulta conculcado, al modificar el supuesto legal para que la exención sea aplicable, y en la medida en que la Administración y el Tribunal crean los tributos que se impugnan, contrariando lo dispuesto en el cardinal 5 del CNPT. La Administración Tributaria y los juzgadores de instancia, acusa, asumieron funciones de legisladores, alterando el esquema fundamental de consecución de fines públicos, mediante la vía del fomento de la inversión privada en la forma prevista, escogida por la Asamblea Legislativa, cometiendo una verdadera exacción ilegal en contra del contribuyente. Lo anterior al pretender cobrar, arbitrariamente, sumas sobre las cuales el contribuyente había adquirido, por ley y por actos de la Administración, el derecho a invertirlo en el contrato turístico y a recibir el crédito fiscal. Reitera, se da un quebranto del principio de legalidad tributaria (cardinales 11 constitucional, 11 de la Ley General de la Administración Pública, 5, 31 y 62 del CNPT), ya que en materia de exoneraciones, no se puede dar más de lo establecido en la ley, pero tampoco menos. La interpretación del Fisco y del Tribunal no es más que una decisión que incide, en su criterio, sobre la libertad de comercio del particular, y que, sin ninguna justificación práctica, incide en su patrimonio, suplantando ilegítimamente al legislador ordinario, ya que el operador jurídico no puede agregar lo que la ley no dice. Al contrario, refiere, al tener por demostrado el fallo que se invirtió la suma de \$498.530.000,00, la cual fue aprobada, se violenta al interpretarse en forma indebida el contenido del cardinal 11 de la Ley 6990, así como, por inaplicación, el 132 y 133 LGAP, por cuanto el acto del Tribunal

Fiscal Administrativo es ilegal y el motivo, tal y como ha sido tomado en cuenta para establecer la obligación tributaria, inexistente. Agrega, no se puede negar lo que la ley concede, que es la consecuencia del proceder administrativo, ratificado por el Tribunal. De igual forma, considera vulnerados los principios que rigen los actos propios, al pretender incidir sobre los efectos de la aprobación otorgada previo a que la actora invirtiera. Con ello se violenta, de igual forma, la autoridad excluyente de la Comisión Reguladora de Turismo en la materia, al dejar insubsistente el efecto de la aprobación brindada, conculcándose los ordinales 33 y 34 de la Constitución Política, 10, 31 y 35 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Refiriéndose nuevamente al artículo 11 LIT, afirma, se interpreta en forma indebida, porque rechaza el crédito fiscal en contra de lo que dice y pretende, ya que se desconoce su finalidad de fomento de la inversión, que buscaba incentivar la inyección de capital a empresas autorizadas. Por ello, además, señala como infringido, junto con el 11, el ordinal 2 del cuerpo normativo citado. No existe, en su criterio, fundamento legal para desconocer, como lo hace el Tribunal, la transferencia de recursos llevada a cabo mediante la entrega de \$498.530.000,00, sobre todo si se realizó dentro del período fiscal correspondiente, y fue aprobada por las autoridades competentes y mucho menos, por un hecho que escapa completamente a su control, lo que califica como el grado último de la arbitrariedad. Del expediente legislativo se obtiene, agrega, que el espíritu de la ley consiste en establecer un esquema de inversión amplia, no restrictivo, que procure el desarrollo, lo que constituye un hecho público y notorio que el Estado no puede ignorar esta circunstancia, al constar, públicamente, en sus archivos (canon 307.2). En

relación con el fallo del Tribunal Contencioso, aduce, de este se colige que no resulta relevante que la actora entregara el dinero, sino el cumplimiento “puntilloso” de todos y cada uno de los requisitos del citado artículo 11, así como de otros no establecidos en él, y que la Administración introdujo luego por su propia autoridad. Reitera, la norma nunca puso a responder al inversionista por incumplimientos posteriores o por eventuales delitos. El casacionista hace un recuento de las intervenciones realizadas por los diputados mientras se tramitaba el Proyecto en la Asamblea Legislativa. Arguye, la decisión política fundamental no puede ser reemplazada para restringir el contenido de la ley, que es lo que, en su opinión, realiza el Tribunal, y califica lo manifestado en la sentencia en el sentido de que no importa si se invirtió el dinero ya que se incumplieron los desembolsos por Hotelera Amón, como un desatino. Cuestiona, si los propios tribunales parten de la periodicidad del impuesto de renta, por qué no se acepta que el dinero efectivo entregado tenga el efecto legal que el canon 11 de la ley 6990 dispuso? Aún suponiendo que el inversionista hubiera asumido, asevera, ese rol fiscalizador en forma voluntaria, los libros no reflejaban la realidad de las operaciones. Recrimina lo indicado por el Tribunal en el sentido de que el riesgo de que la empresa no cumpla con el plan de inversión debe ser asumido por quien invierte. Sobre este punto, critica, para asumir un riesgo este debe ser razonable y proporcionado, lo cual no se da en la especie, ya que, luego de entregado el dinero, si se incumplió con el depósito oportuno de las sumas debidas de los bancos, y luego se falsificaron los estados contables y financieros, se tendría que haber procedido contra ellos en la sede penal o mediante los mecanismos de ejecución administrativa correspondiente. El fallo no pretende que se

asuma un riesgo cuantificable y previsible, sino desvirtuar, insiste, por esta vía el esquema legal de fomento establecido en la LIT, y en consecuencia, el numeral 1 de la Ley General de la Administración Pública, en tanto obliga a respetar la regla que fija el interés público como norte de todo actuar estatal. Considera conculcado el precepto 61.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa al desestimarse la demanda, pese a que la conducta impugnada fue abiertamente ilegal y debía, en consecuencia, anularse lo actuado. Finalmente, califica de ilógico o irrazonable desconocer que fue la propia Administración turística y tributaria fue quien indujo a la actora a entregar su dinero con la promesa de una deducción fiscal, para luego desconocerla por la actuación de un tercero. Como **tercer** agravio, reclama el que se le haya condenado al pago de costas. Aduce un quebranto del ordinal 221 del Código Procesal Civil y del 98 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, en la medida en que, opina, se demostró que había motivo suficiente para litigar, por lo que no se aplicó, en forma debida, la exoneración en costas. Lo anterior en la medida en que el mismo Tribunal tuvo por acreditada la entrega de los recursos, y que el cargo proviene de un supuesto hecho penal de un tercero que se encontraba fuera de su control, ni podía prever. Asimismo, señala, la empresa Scott Paper no se encontraba en posibilidad de conocer el incumplimiento, toda vez que, aún revisando los libros y solicitando información, esta no reflejaba la realidad.

III.- En su primer motivo de inconformidad, el recurrente aduce una indebida intimación de cargos, de lo que deriva la nulidad de lo resuelto, tanto en sede administrativa por el jerarca impropio, como por el Tribunal, específicamente, que no se

le imputó ningún hecho personal, sino que en el procedimiento, la discusión se limitó al incumplimiento de Hotelera Amón. Sobre el tema, este órgano ha indicado: *"...El traslado de cargos es el impostergable acto de puesta en conocimiento del funcionario, de los hechos que son objeto de investigación (y pruebas que obran en los autos), así como de la consignación de los derechos que le son atinentes dentro del procedimiento para ejercer su defensa y contradictorio, dentro de ellos, plazo para realizar el descargo, oportunidad para aportar probanzas, la indicación del régimen recursivo, acceso a las piezas del expediente, entre otros. Es una pieza fundamental dentro del debido proceso. Con todo, dentro de su contenido no es necesario, aún cuando puede hacerse, que el órgano director indique cuales (sic) serán las consecuencias jurídicas de los hechos investigados o posible sanción, pues lo relevante es la descripción del o los supuestos fácticos que provocan la aparente falta, a partir de los cuales, se realiza el examen de sus implicaciones materiales y la consecuencia que a ese efecto le asigna el Ordenamiento Jurídico. ..."* (el subrayado no es del original, resolución no. 907-2006 de las 9 horas 50 minutos del 17 de noviembre de 2006). Desde esta perspectiva, la Administración no puede variar el cuadro fáctico que fue puesto en conocimiento del particular al momento de resolver sin conculcar el debido proceso. Lo anterior por cuanto el derecho en comentario garantiza, precisamente, que el posible afectado tenga la oportunidad de preparar su defensa y aportar la prueba que considere oportuna, teniendo claro cuáles son los aspectos fácticos que van a ser investigados y determinados en el procedimiento. En consecuencia, el órgano administrativo se encuentra limitado, al momento de resolver y aplicar las normas correspondientes, a

considerar, únicamente, aquellos hechos imputados y que fueron demostrados mediante prueba idónea. En la especie, desde el primer acto del procedimiento, la Administración Tributaria le informó al contribuyente que el objeto de este era determinar si el crédito fiscal aplicado en el período fiscal 1996 debía ser desconocido como consecuencia de que Hotelera Amón había incumplido el plan de inversiones aprobado por la Comisión Reguladora de Turismo, tal y como lo expuso la sentencia del Tribunal. Empero, el recurrente argumenta que la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo impuso un nuevo cargo, al afirmar que el contribuyente contaba, como accionista, con mecanismos de vigilancia. No obstante, de una lectura integral de dicho acto, si bien se afirma que le compete al inversionista fiscalizar este aspecto, el motivo por el cual se confirma el ajuste realizado es la falta de cumplimiento del plan de inversión, es decir, el no pago de los pasivos que mantenía la empresa hotelera con el Banco Centroamericano de Integración Económica y el entonces Banco Interfín S.A., aspecto que fue incluido, en tales términos en el traslado de cargos. Existe, en consecuencia, identidad entre el cuadro fáctico que fue puesto en conocimiento del contribuyente en el auto de inicio y el que se consideró para el dictado del acto que agotó la vía administrativa. Por lo tanto, no se da el vicio alegado por el recurrente. De igual forma, los motivos por los cuales el Tribunal rechaza la demanda es porque *"el crédito fiscal aplicado por la accionante en esa declaración, desde el punto de vista del derecho tributario material, no satisfacía el fin establecido en la Ley para que procediera el reconocimiento del beneficio fiscal."* Esto por el incumplimiento del plan de inversión aprobado por la Comisión de Turismo. En cuanto al argumento de que Scott Paper

debió formar parte del procedimiento contra Hotelera Amón, este debe ser igualmente desestimado, ya que lo discutido en esa oportunidad, no tiene efectos directos e inmediatos sobre la esfera jurídica de la sociedad actora, ya que se analizó el incumplimiento de una condición impuesta a la empresa turística y respecto de la cual no tuvo participación el inversionista. En este sentido, el contenido del acto dictado contra la empresa turística constituye un antecedente de hecho dentro de la intimación realizada a la actora, lo que en todo caso no mereció oposición de su parte, ni en sede administrativa ni en la judicial. Igual análisis amerita el reclamo del recurrente en cuanto al rechazo de la excepción de litisconsorcio pasivo necesario, en la medida en que en el procedimiento objeto de debate en la especie, se trata de determinar la validez del crédito fiscal otorgado, lo cual es de incumbencia exclusiva del contribuyente, sin perjuicio de la prueba que pudo allegar para desvirtuar los hechos constitutivos de la obligación que se le impuso. Por lo expuesto, no se produce quebranto alguno al debido proceso, o a las normas que el contribuyente cita como conculcadas. En consecuencia, resulta improcedente el agravio planteado, y así debe declararse.

IV.- Sobre el esquema de Ley de Incentivos Turísticos. El segundo reparo del casacionista, en lo medular, se dirige a demostrar que el desconocimiento del crédito fiscal resulta ilegítimo, contrariando lo dispuesto en el numeral 11 LIT, y aduce, en forma concomitante, la vulneración de un sinnúmero de normas y principios del ordenamiento jurídico. Como primer paso, resulta conveniente referirse al esquema legal que se desprende de la Ley 6990. En lo que interesa, el cuerpo normativo indicado

procura promover la inversión privada en la industria turística, la cual designa como de interés público (artículo 1). Para conseguir esta finalidad, en el precepto ya citado (posteriormente derogado por el canon 14 de la Ley 7293 de 31 de marzo de 1992), se otorga un crédito fiscal correspondiente al 50% del monto invertido, siempre y cuando haya sido autorizada previamente por la Comisión Reguladora de Turismo. Quién realiza el aporte, además, adquiere una participación proporcional en el capital social, convirtiéndose en socio de la empresa turística. De esta forma, el Estado deja de percibir ingresos fiscales a efectos de fomentar el flujo de recursos privados hacia la actividad del turismo, mientras que el inversionista, además de recibir un activo (las acciones compradas), recibe un beneficio fiscal aplicable al pago de sus impuestos. Por su parte, la empresa que emite las acciones tiene acceso a recursos sin incurrir en un costo financiero. Se trata, como aduce el recurrente, de una actividad de fomento, lo que imprime una serie de características que deben ser tomadas en cuenta al precisar los alcances de la norma. Es importante aclarar que el mecanismo dispuesto por los legisladores no puede ser enmarcado dentro del concepto doctrinal de la subvención, el cual consiste en una afectación patrimonial no reembolsable, otorgada en forma directa a un particular. En este caso, sin embargo, el crédito fiscal se le otorga a un sujeto distinto del destinatario último del incentivo. Lo anterior, si bien hace que no pueda ser enmarcado dentro de esta figura administrativa, lo cierto del caso es que su naturaleza es similar y produce el mismo efecto, por lo que los principios relativos a aquella resultan de plena aplicación en la especie. En esta línea, es importante destacar que una de sus características esenciales es que el beneficio se encuentra sujeto a un modo

o carga específica, cual es el cumplimiento del fin público definido en la norma de cobertura del actuar público. Ahora bien, a partir de la Ley 6990, surge una estructura integrada por el inversionista, la empresa turística y el Estado, en donde ciertamente interactúan distintas relaciones jurídicas, las cuales giran en torno a un eje común, cual es, la finalidad de interés público que persigue la disposición, y que se ve complementada y precisada por el acto de la Comisión Reguladora de Turismo, al momento en que se condicionó a la empresa turística a utilizar los recursos provenientes de las inversiones para el pago de los pasivos bancarios. En primer término, existe una relación entre Hotelera Amón y el Estado, mediante la cual el segundo, una vez constatado el cumplimiento de requisitos exigidos por el ordenamiento, califica a la primera para recibir los beneficios e incentivos establecidos en la LIT, y que en el caso concreto, se materializó al promover la colocación de acciones de capital social para obtener recursos financieros. La segunda se da entre el Estado y la actora, Scott Paper, en la medida en que a esta se le reconoce un crédito fiscal por la inversión realizada, lo que se traduce en una reducción legítima en el monto que, de otra forma, recibiría el Fisco por concepto del impuesto sobre la renta. Finalmente, existe un tercer vínculo jurídico entre ambos sujetos privados, el cual es omitido por el recurrente dentro de su exposición. Como ya se adelantó, en el centro de estas tres relaciones jurídicas se encuentra la finalidad perseguida por la Administración, generándose una estructura trilateral. Lo anterior resulta aún más claro al verificar que la causa del sacrificio patrimonial del Estado, y su correlato, el beneficio fiscal otorgado al inversionista es, precisamente, que se utilice la inversión para el

desarrollo de la empresa turística, de acuerdo al plan aprobado, y en última instancia, con ello incidir en la promoción de la industria turística. Producto de esta estructura tripartita utilizada por la Ley 6990, en donde el beneficio fiscal se otorgó a un sujeto distinto del destinatario final de los incentivos, donde el carácter modal, propio de los esquemas de fomento, vincula a todas las partes involucradas. En consecuencia, no lleva razón el recurrente al argumentar que existen dos relaciones jurídicas independientes y autónomas.

V.- Ahora bien, es con base en las anteriores consideraciones que se debe analizar el quebranto aducido del numeral 11 de la Ley 6990. Para tales efectos, y por ser otro de los planteamientos contenidos en el recurso, es importante referirse a los alcances del principio de legalidad tributaria (o de reserva legal), de conformidad con el cual, sólo el legislador puede crear, modificar o extinguir los tributos y sus excepciones, dentro de las cuales se encuentran los beneficios fiscales como el crédito otorgado en la norma de cita. Lo anterior se deriva del artículo 121 inciso 3) de la Carta Magna, así como de los ordinales 5 y 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Este principio es uno de los pilares sobre el cual se asienta el sistema tributario costarricense, en el tanto permite dar cumplimiento a una serie de garantías y derechos fundamentales de los particulares, tales como la seguridad jurídica, la no confiscación y se tutela el derecho a la propiedad privada. No cabe duda que, en aplicación de la legalidad y seguridad jurídica, resulta imprescindible que el particular pueda conocer, con anterioridad, las consecuencias fiscales de su actuar. Así las cosas, el juez está llamado, de manera especial, a observar el estricto cumplimiento de este principio, no

sólo en resguardo de los derechos de los particulares, sino también del interés público, en la medida en que contar con un esquema impositivo garante de la legalidad tributaria es una de las bases de un Estado Social y Democrático de Derecho, al promover la confianza en el aparato institucional. En el caso de los beneficios fiscales, lo indicado resulta igualmente aplicable. El recurrente alega que el cardinal 11 LIT, el cual permite rebajar el 50% de la cuota del impuesto sobre la renta, el 50% del monto invertido, no condiciona esta posibilidad al cumplimiento del plan de inversión aprobado por la Comisión Reguladora de Turismo. Empero, el anterior argumento parte de una interpretación restrictiva de la norma tributaria. Como ya lo ha indicado con anterioridad esta Sala, *“la labor hermenéutica de las normas que regulen las relaciones tributarias, debe realizarse dentro de los cauces de las reglas de la interpretación jurídica, comunes a todas las ramas del derecho acudiendo a sus diversos métodos, a fin de precisar los alcances y particularidades de un determinado mandato, de modo que la formulación hipotética, aplicada a la praxis diaria, cumpla su cometido intrínseco y el fin que ha dispuesto el legislador para su emisión. [...] En esta labor, a tono con el principio de igualdad constitucional, es claro que el intérprete debe ponderar las diversas variables que convergen en cada situación, dentro de ellas, la naturaleza de la disposición, procurando que su uso, en la forma y alcances que establezca, sea igual para todos los casos similares y evitar una aplicación material que burle la finalidad misma de su contenido. La exégesis de las normas tributarias no puede ser restrictiva. [...] Conviene aclarar empero, que las normas de esta clase son las que se conocen como mandatos con presupuesto de hecho exclusivo, lo que, a tono con lo dispuesto por los artículos 6*

y 62 mencionados, impiden su aplicación analógica, lo que es una situación distinta a la propia interpretación. [...] Por ende, cuando la norma imponga de forma clara e indubitable condiciones concretas para el disfrute o recepción de los efectos benevolentes del régimen fiscal, en su aplicación estos parámetros no podrán ser eludidos en tanto son parte inexorable del hecho condicionante que el ordenamiento ha fijado. Así visto, el efecto condicionado se producirá, cuando esos presupuestos fácticos estipulados en el mandato se hayan satisfecho. De este modo, el juzgador debe analizar en cada caso, con el cuidado de rigor, si el supuesto de hecho propuesto por el sujeto pasivo encuadra y coincide con el hecho exento dispuesto por la norma que prevé el beneficio, dentro de su contenido material." (resolución 000399-F-2006 de las 10 horas 40 minutos del 28 de junio del 2006). Si bien el canon 11 de la Ley 6990 no establece una condición, esta deriva de una interpretación sistemática del cuerpo normativo. Es importante aclarar que no se trata de aplicar un criterio analógico, lo cual se encuentra vedado, sino por el contrario, darle a la norma el recto y correcto sentido, definiendo el alcance del marco normativo más allá de la literalidad del texto legal. El que no se aplique un método restrictivo beneficia, según el caso, tanto al contribuyente como al Fisco. Según lo indicado, en el presente caso no puede dissociarse la interpretación de la disposición de la finalidad perseguida, menos aún, si se considera lo expuesto en el considerando anterior sobre las características de las ayudas públicas. Desde esta perspectiva, el beneficio fiscal, se encuentra ligado al cumplimiento de los objetivos concretizados en el plan de inversión aprobado por la Comisión Reguladora de Turismo, siendo esta la causa jurídica que lo ampara. La disminución en la recaudación,

equivalente al 50% del monto invertido se justifica, precisamente, en la actuación efectiva y material del mencionado fin público. Este es el fundamento fáctico y jurídico del sacrificio asumido por las finanzas públicas. Así, al no cumplirse la condición dicha, este desaparece, por lo que el crédito fiscal deviene en insubsistente desde el punto de vista jurídico, al carecer de causa. Aunado a lo anterior, desde el punto de vista del inversionista, debe considerarse que, además de la posibilidad de reducir la cuota adeudada al Fisco, se recibe como contraprestación del monto entregado a Hotelera Amón acciones por una suma equivalente. Esto implica que, desde el plano contable, se sustituyó un activo (el efectivo) por otro (participaciones en el capital social), el cual tiene la virtud de generar un rendimiento determinado durante su tenencia, o bien, una ganancia de capital en el evento de que sean vendidas. Esto implica que, como consecuencia de dicha equivalencia, no se puede afirmar que se hace incurrir a la contribuyente en una pérdida económica, como si sucede en el caso del Estado al desaparecer la razón de ser del beneficio otorgado, lo que genera no ingreso del impuesto correspondiente, y en consecuencia, al ser correlativos, implica un enriquecimiento sin causa de Scott Paper. Finalmente, cabe reiterar que, además de las dos relaciones jurídicas descritas por el recurrente, existe una tercera que vincula al inversionista y a la empresa de turismo, en donde se dan derechos y obligaciones. Todo lo expuesto viene a validar lo actuado por la oficina fiscalizadora, al tiempo que descarta que se haya producido un quebranto de los preceptos 2 y 11 de la LIT o del principio de legalidad tributaria. Tal y como lo indica el Tribunal, las pretensiones de la actora resultan improcedentes debido a que sus beneficios se encuentran sujetos al

cumplimiento de los requisitos especiales dispuestos por la ley, por lo que las resoluciones impugnadas se ajustan a lo dispuesto en el Ley 6990. En consecuencia, el reparo debe ser rechazado.

VI.- Ahora bien, por su relación con lo expuesto en el considerando anterior, es menester analizar el alegato del recurrente sobre las distintas acciones que podían ser utilizadas por la Administración ante el incumplimiento de Hotelera Amón, en particular, el iniciar un procedimiento administrativo en su contra así como acudir a la vía penal. Dicho argumento debe ser rechazado, según lo ya expuesto, debido a que, al devenir en insubsistente el beneficio fiscal, la Administración Tributaria se encuentra facultada para determinar los ajustes que correspondan, sin perjuicio de las medidas que adopten las autoridades competentes como consecuencia del irrespeto a los actos firmes emitidos por estas. No puede soslayarse que la conducta pública que se discute en este proceso tiene por objeto determinar si el ajuste en el pago del impuesto sobre la renta es conforme a derecho, y en forma más específica, si como consecuencia de un hecho sobreviniente se afecta y elimina la validez del crédito fiscal. Es decir, los hechos imputados versan sobre la procedencia o no de este, respecto del pago de impuestos realizado por la actora en el período 1996. En consecuencia, no se está en presencia de un desconocimiento por parte del Estado de sus poderes, el cual, en todo caso, el recurrente carecería de legitimación para reclamar. Por el contrario, se trata de la actuación de las competencias propias otorgadas por el ordenamiento jurídico en materia impositiva. Así, y por paridad de razón, no es de recibo el planteamiento del casacionista de que el órgano administrativo carecía de competencia para realizar el

ajuste, y que por ende, este elemento del acto se encuentra viciado. Los numerales 121 y 124 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como el Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria confirman lo expuesto, al incluir dentro del marco de acción del Ministerio de Hacienda, mediante la Dirección General de Tributación y sus dependencias, verificar el pago efectivo y correcto de los tributos nacionales. En línea con lo anterior, es importante referirse a la vulneración de los ordinales 30 y 34 constitucionales, en particular, al supuesto desconocimiento de la doctrina de los actos propios, según la cual, la Administración no puede desconocer sus actos favorables (aquellos que constituyan o declaren un derecho a favor del administrado) salvo que se sigan los procedimientos especiales previstos en la Ley (cardinales 173 y 183 de la Ley General de la Administración Pública; 10 y 35 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa así como los preceptos 10 y 34 del Código Procesal Contencioso Administrativo). No obstante, en el caso concreto, no se aprecia que exista la disfunción aducida. Sobre el particular, debe observarse que la actora no ha sido destinataria del contenido de ningún acto administrativo generador de derechos. De hecho, el propio reclamo confirma lo anterior, al estar referido a la resolución de la Comisión Reguladora de Turismo, el cual está dirigido a Hotelera Amón. Se trata de un acto concreto, en los términos del artículo 121 de la Ley General de la Administración Pública, lo que implica que sus efectos jurídicos se producirán, exclusivamente, en la esfera jurídica del destinatario. Se colige, entonces, que Scott Paper no puede derivar de la actuación dicha, derecho alguno. Adicionalmente, la

oficina fiscalizadora no ha dejado sin efecto una conducta pública cuyo contenido sea el reconocimiento de la validez del crédito fiscal, lo que excluye el quebranto específico.

VII.- En torno a la desviación de poder argüida por el casacionista, y sustentada en que la Administración, luego de recibir los informes de las entidades bancarias, concluyó en sede administrativa el incumplimiento de sus planes de pago (sin que se haya dado participación a los inversionistas), en vez de realizar el cobro directo a Hotelera Amón, inició procedimientos contra quienes habían adquirido acciones al amparo del numeral 11 LIT. La desviación de poder se da cuando se utiliza un acto perfecto, válido o inválido, para perseguir un fin distinto al fijado por el ordenamiento jurídico. En el sub judice, al haberse determinado que la actuación desplegada por el Fisco no extralimita sus competencias, y que en efecto, en la medida en que el crédito fiscal concedido, al no cumplirse la finalidad respecto de la cual se encontraba vinculado deviene en improcedente, no es posible afirmar la existencia del vicio en cuestión. En suma, no se están utilizando las facultades legales concedidas por el ordenamiento para conseguir un resultado extraño al fin, sino todo lo contrario. Es responsabilidad de la Administración Tributaria velar por una efectiva recaudación de los tributos y, en forma concomitante, la correcta aplicación de los beneficios fiscales por parte de los contribuyentes, tal y como aconteció en el presente caso. De igual forma, resulta inatendible el reclamo del casacionista en el que afirma que mediante el fallo del Tribunal se instaura un mecanismo de responsabilidad objetiva, automática y solidaria, mediante el cual, actos de un tercero, inciden en su esfera patrimonial. El cuadro fáctico que se analiza dista en mucho del presupuesto de hecho a que se refiere el ordinal 638

del Código Civil, el cual se aduce conculcado. Como ya ha quedado expuesto en el desarrollo de la presente sentencia, la LIT creó un esquema particular de fomento, con base en el cual, el entramado de relaciones jurídicas, de incentivos y de sacrificios propende al cumplimiento de una finalidad específica. Desde esta perspectiva, no se trata de responsabilizar al contribuyente por las actuaciones de la empresa turística, sino, por el contrario, del reconocimiento de una realidad que tiene implicaciones en el fundamento mismo del beneficio fiscal. En otro orden de ideas, el recurrente recrimina, como parte del mismo agravio, que el Tribunal yerra al considerar que, por su condición de accionista, tiene el deber y la posibilidad de controlar lo actuado por Hotelera Amón, y que no se le puede imponer un rol de co-fiscalizador o co-vigilante. Aduce al mismo tiempo, el que la Administración se diera cuenta del incumplimiento luego de levantar el secreto bancario permite constatar que los inversionistas se encontraban imposibilitados de conocer esta situación, por lo que resulta irrazonable y desproporcionado lo resuelto. En este sentido, el fallo hace referencia a algunos antecedentes donde se afirma que el accionista cuenta con una serie de mecanismos legales, como solicitar informes a los administradores, gestionar la nulidad de los acuerdos, entre otros, y complementa esta argumentación alegando que en el caso concreto resulta de aplicación el principio de la buena fe (numeral 21 del Código Civil). Sobre estos aspectos, lo cierto del caso es que no tienen la virtud de incidir en el fondo del asunto. Esto por cuanto, de conformidad con lo indicado en el considerando V, los alegatos planteados no eliminan la dependencia que existe entre el plan de inversión aprobado y el beneficio fiscal aplicado por el contribuyente. Las facultades, deberes y obligaciones que como accionista

ostenta, carecen de toda relevancia, en la medida en que el fundamento del rechazo del gasto deducible se encuentra en el no cumplimiento del fin perseguido por la Administración Pública al autorizar la inversión. Así, los argumentos planteados no resultan atendibles ni motivan que se case la sentencia impugnada.

VIII.- Sobre la Condenatoria en Costas. En materia de costas, este órgano colegiado, en voto de mayoría ha resuelto en reiterados pronunciamientos que de conformidad con el precepto 221 del Código Procesal Civil, se imponen al vencido por el simple hecho de serlo, de forma que la condenatoria es el principio y la exoneración la salvedad. Dicha regla deriva de la necesidad de que se reconozcan, a la parte gananciosa, los costos en que incurrió para ejercer la defensa de un derecho o interés que debió tutelar ante la perturbación que de ellos hizo un tercero, o bien, de la defensa de pretensiones ejercidas en su contra; costos que, de no haberse planteado el proceso, no hubiese tenido que afrontar. A partir de dichos argumentos, en criterio de mayoría, se ha establecido que, cuando el juez se ha limitado a aplicar la regla general y condena al vencido al pago de las costas del proceso, no existe quebranto normativo, en tanto se trata de la aplicación de las normas jurídicas que imponen, como regla primaria, esa condena. (Sobre el particular consúltase sentencia no. 515 de las 9 horas 35 minutos del 22 de junio del 2004). La excepción a la regla de condena al vencido está prevista por el ordenamiento jurídico para supuestos específicos. Se trata de causas taxativas previamente fijadas por el legislador, que en cada caso, otorga al juzgador la facultad de acordar la dispensa en esta carga con base en la conducta o comportamiento de las partes en el curso de la relación jurídica que se analiza, o bien,

por la forma en que se resuelve el conflicto. En consecuencia, el recurso de casación resulta procedente, en forma exclusiva, cuando se ha hecho una indebida aplicación de la excepción de la condenatoria al vencido, en donde es factible revisar el ejercicio valorativo del juez al ejercer la facultad que le otorga el ordenamiento jurídico de exonerar el pago correspondiente, siempre que concurran, en el caso concreto, las excepciones contenidas en la norma. Así las cosas, este reparo debe ser rechazado.

IX.- Con base en las razones analizadas, el recurso debe ser declarado sin lugar. De conformidad con lo dispuesto en el numeral 611 del Código Procesal Civil, las costas se deben imponer a Scott Paper Company de Costa Rica S.A.

POR TANTO

Se declara sin lugar el recurso. Son las costas a cargo de la promovente.

Anabelle León Feoli

Luis Guillermo Rivas Loáiciga

Román Solís Zelaya

Óscar Eduardo González Camacho

Jorge Isaac Solano Aguilar

Nota del Magistrado González Camacho

I.- El suscrito integrante no comparte el criterio plasmado por la mayoría de esta Sala en el considerando VIII del fallo anterior, en cuanto deniega el control casacional para aquellos casos en los que tan sólo se hace uso de la regla general de la condena al vencido en el pago de ambas costas, es decir, cuando no se actúa o aplica ninguna norma atinente a la exoneración de ellas. En efecto, el fundamento jurisprudencial de mayoría, parte de que la exoneración en el pago de las costas es una **facultad**, en la que no se produce yerro ni infracción normativa cuando no se ejercita o aplica; por ello, se dice, si no hay violación legal, no es posible en casación entrar a valorar o modificar lo resuelto sobre la condena al vencido, pues se repite, para la mayoría de esta Sala, sólo puede haber infracción jurídica cuando se actúa la norma correspondiente a la exoneración (entre muchas pueden verse las sentencias de esta Sala no. 1001- F-2002, de las 11 horas 50 minutos del 20 de diciembre del 2002; la 249-F-2003, de las 11 horas 45 minutos del 7 de mayo del 2003 y la 306-F-2006, de las 10 horas 20 minutos del 25 de mayo del 2006). La concatenación parece en principio lógica, pues con esta premisa, si la exoneración constituye una facultad, el juzgador no está obligado a exonerar; y por ende, si no ordena o realiza tal exoneración, no viola las normas que corresponden al tema. Ergo, si no se da violación de normas, no puede haber revisión casacional (consúltense las resoluciones de esta Sala no. 765 de las 16 horas del 26 de septiembre del 2001 y 561-F-2003, de las 10 horas 30 minutos del 10 de septiembre del 2003). Esta relación de ideas, les permite concluir, que en ese supuesto específico (la simple condena o la inaplicación de las exoneraciones) “*no puede ser objeto de*

examen en esta sede”(de este mismo órgano decisor, sentencia n° 419-F-03, de las 9 horas 20 minutos del 18 de julio del 2003), pues se trata de una hipótesis “*no pasible de casación*” (fallo n° 653-F-2003, de las 11 horas 20 minutos del 8 de octubre del 2003). Así, en opinión de los distinguidos compañeros: no tiene cabida el recurso de casación cuando no se hace uso de la facultad exoneratoria (véanse a contrario sensu los considerandos III y VIII, por su orden de las resoluciones 541-F-2003, de las 11 horas 10 minutos del día 3 y 563-F-2003 de las 10 horas 50 minutos del día 10, ambas de septiembre del 2003). De esta forma se ha estimado por la mayoría que “... *la condena en costas al vencido, como aquí sucedió no es revisable en esta Sede, habida cuenta de que el Tribunal se limitó a actuar la norma en los términos por ella dispuestos*” (el destacado no es del original, véase el considerando X del voto no. 68-F-2005, de las 14 horas 30 minutos del 15 de diciembre del 2005). Y en materia notarial, con mayor contundencia, se ha señalado que: “...*el Tribunal le impuso el pago de las costas de la pretensión resarcitoria a la denunciante, pronunciamiento que, se repite, no tiene casación*”. (considerando X de la sentencia n° 928-F-2006, de las 9 horas 15 minutos del 24 de noviembre del 2006).

II.- Sin embargo, en parecer de el suscrito, la indebida inaplicación de los preceptos que permiten la exoneración de costas, infringe, sin duda, el Ordenamiento Jurídico y, en concreto, las normas que la autorizan, ya sea por error o inadecuada apreciación de los jueces en el conflicto específico. En ese tanto, aunque se trate de una facultad, es lo cierto que no se encuentra inmune al control casacional, pues tanto en su ejercicio como en su inaplicación, puede operar una violación de ley, y en esa

medida, la indebida omisión no es ni debe ser, sinónimo de arbitrariedad, en tal caso, cometida por el propio Juzgador. Máxime si se trata de un apoderamiento al juez otorgado con supuestos específicos que limitan su poder discrecional en esta materia. En consecuencia, en este particular aspecto, estimo que con la sola aplicación de la regla general del artículo 221 del Código Procesal Civil (condenatoria al vencido al pago de ambas costas), no se cierran las puertas al recurso de casación, pues al contrario, el asunto es admisible para su examen de fondo (siempre y cuando se cumplan los requisitos de ley) ante un eventual vicio omisivo en la aplicación de las disposiciones legales que autorizan la exoneración de dichas costas (cánones 55 de la Ley de Jurisdicción Agraria y 98 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa). No obstante lo anterior, en el caso concreto de examen, comparto lo dispuesto en el fondo por el Tribunal, en cuanto se impuso al vencido el pago de ellas, toda vez que no se aprecia que concurra un supuesto que pueda ser encuadrado dentro del circunstancia prevista en el presupuesto de hecho que conceda la exoneración, lo que nos lleva a rechazar el agravio, y con él, el recurso que en este sentido se formula.

Óscar Eduardo González Camacho

DCASTROA