

Exp. 09-000938-1027-CA

Res. 000190-F-S1-2011

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.- San José, a las nueve horas veinte minutos del tres de marzo de dos mil once.

Proceso ordinario de lesividad establecido en el Tribunal Contencioso Administrativo por el **ESTADO**, representado por la procuradora María del Rocío Solano Raabe, vecina de Cartago; contra **la demandada**, representada por su representante **J., [...]**. Figura como apoderado especial judicial de la parte demandada, Rafael Medaglia Gómez. Las personas físicas son mayores de edad, y con las salvedades hechas, casados, abogados y vecinos de San José.

RESULTANDO

1.- Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, el Estado estableció demanda ordinaria de lesividad, a fin de que en sentencia se declare: *“A. ...la nulidad de la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, Sala Primera No. 138-2008, de las 8:30 del 22 de abril del 2008, por ser contraria a Derecho y lesiva a los intereses públicos y económicos del Estado. B. Que en caso de oposición a la presente demanda, se condene a la parte demandada al pago de las costas personales y procesales, más los eventuales intereses que de ellos deriven.”*

2.- El representante de la parte demandada contestó negativamente y opuso la

excepción de falta de derecho.

3.- La apoderada estatal expresó su negativa a conciliar por lo que se prescindió de dicha etapa procesal.

4.- Al ser las 8 horas 45 minutos del 29 de setiembre de 2009, se efectuó la audiencia preliminar, oportunidad en que hicieron uso de la palabra los representantes de ambas partes. La Jueza Evelyn Solano Ulloa declaró el asunto como de puro derecho por lo que se remitió a la Sección Sexta del Tribunal.

5.- El Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, integrado por la Jueza Cynthia Abarca Gómez y los Jueces Otto González Vilchez y Roberto Navarro Garita, en sentencia no. 2380-2009 de las 7 horas 30 minutos del 28 de octubre de 2009, resolvió: *“Se rechaza la excepción de falta de derecho. Se declara con lugar la demanda establecida por **El Estado** contra la **demandada** En consecuencia se declara absolutamente nula la resolución impugnada del Tribunal Fiscal Administrativo, Sala Primera número 138-2008, de las 8:30 horas del 22 de abril del 2008. Se exonera a la parte demandada del pago de las costas procesales y personales de este proceso.”*

6.- El señor **J.**, en su expresado carácter, formula recurso de casación indicando las razones en que se apoya para refutar la tesis del Tribunal instancia.

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

Redacta el Magistrado González Camacho

CONSIDERANDO

I.- El Ministro de Hacienda, mediante resolución no.1666-2008, declaró lesivo a los intereses fiscales y económicos del Estado, la resolución no. 138-2008 de las 8 horas 30 minutos del 22 de abril de 2008, emitida por el Tribunal Fiscal Administrativo, que ordenó inscribir y autorizar a la **demandada**, para ser sujeto de donaciones deducibles como un gasto de la renta bruta de los donantes. Después de cumplidos los trámites de ley correspondientes, el 16 de abril de 2009, la Procuraduría General de la República interpuso demanda de lesividad, para que en sentencia se declare: A. la nulidad de la citada resolución, por ser contraria a derecho y lesiva a los intereses públicos y económicos del Estado. B. En caso de oposición, se condene a la accionada al pago de ambas costas, más los eventuales intereses que de ello se deriven. La demandada contestó de forma negativa y opuso la excepción de falta de derecho. El Tribunal rechazó la excepción y acogió la demanda. En consecuencia, declaró absolutamente nula la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, no. 138-2008, de las 8:30 horas del 22 de abril del 2008. Exoneró a la parte demandada del pago de costas. El representante de la perdedora interpone recurso de casación.

II.- En lo fundamental señala: **Primero**, vulneración de los artículos 165 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante CNPT) por falta de aplicación y 34, 41, 62, 90, 119, 120 todos del Código Procesal Contencioso Administrativo (en lo sucesivo CPCA). Relata, el 20 de abril de 2007, su representada solicitó a la Dirección General de la Tributación Directa, que la inscribiera como sujeto de donaciones, deducibles como gasto de la renta bruta de los donantes. El 8 de julio

de 2007, señala, la Administración Tributaria de San José se lo denegó, al considerar que no cumplía con los requisitos dispuestos en el numeral 8 inciso q) de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante LISR). El 22 de abril de 2008, manifiesta, el Tribunal Fiscal Administrativo la revocó; ordenó inscribir y autorizar a su representada como sujeto de donaciones. El 23 de octubre de 2008, aduce, esa decisión fue declarada lesiva por el Ministro de Hacienda. De acuerdo a lo narrado, menciona, era aplicable el ordinal 165 del CNPT antes de la reforma introducida por el CPCA, que establecía, *“Trámite. Contra los fallos del Tribunal Fiscal Administrativo el interesado puede, dentro de los treinta días siguientes a su notificación, iniciar juicio contencioso-administrativo de acuerdo con las disposiciones de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativo. / Cuando la dependencia o institución encargada de la aplicación del tributo considere que el fallo no ha agotado el análisis de los aspectos controvertidos o no se ajusta a Derecho, dentro de igual término puede impugnarlo por la vía contencioso-administrativa, iniciando para ello el procedimiento respectivo, siempre que el escrito del recurso se presente acompañado de autorización escrita emanada del Ministerio de Hacienda, si se trata de un tributo a favor del Poder Central, o de la autoridad máxima de la respectiva Administración Tributaria, en su caso...”* (Ley de Justicia Tributaria corrigió la numeración y lo varió del 156 al 165). Por tanto, estima, la dependencia encargada de aplicar el tributo tenía un plazo de 30 días para realizar el trámite administrativo de autorización y para presentar la demanda contra el acto lesivo a los intereses del Estado. Ese lapso, alega, no se respetó, pues el fallo del Tribunal Fiscal Administrativo fue emitido el 22 de abril de 2008, se declaró

lesivo el 28 de octubre de ese año y la demanda se presentó hasta el 16 de abril de 2009. Consecuentemente, arguye, el Tribunal, al no declarar de oficio la inadmisibilidad de la acción por caducidad del plazo para presentarla, vulneró los preceptos legales enunciados supra. Agrega que, algunos jueces han interpretado, de manera equivocada, que la lesividad de los actos del Tribunal Fiscal Administrativo debe tramitarse conforme a lo establecido en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (artículos 10 y 35). Sin embargo, menciona, conforme estaba redactado el numeral 165 del CNPT, antes de la reforma acaecida a partir del primero de enero de 2008, la lesividad tributaria debía tramitarse con las reglas propias de ese Código; pues se trataba de una norma autónoma, propia del Derecho Tributario, que no necesitaba la regulación contenciosa. Por la dinámica de la Administración Tributaria, señala, no puede pretenderse aplicar un plazo de cuatro años para declarar la lesividad y dos meses para presentar el proceso ante la jurisdicción contencioso administrativa. De ahí que se haya previsto un plazo máximo de 30 días. Conforme al numeral 34 de la Constitución Política, manifiesta, a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de la persona o de sus derechos patrimoniales adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas, por tanto, la aplicación correcta del artículo 165 del CNPT, es la del texto que se encontraba vigente cuando se inició el procedimiento administrativo. Agrega que, el Transitorio III del CPCA establece que el régimen de impugnación de los actos que hayan quedado firmes en la vía administrativa antes de la vigencia del Código, se regirá por la legislación vigente en ese momento. Empero, considera que, no puede ir en contra de lo dispuesto en el canon 34 Constitucional; y

por ende, no puede admitirse un cambio de régimen para aquellos procedimientos que se iniciaron antes de la reforma y que no habían quedado firmes. De ahí que si se interpretara que en este caso debía aplicarse el artículo 165 del CNPT reformado, opina, se estaría haciendo una interpretación contraria a la Constitución. Arguye, la redacción del Transitorio III del CPCA tiene roces con el ordinal 34 Constitucional. **Segundo,** acusa quebranto del ordinal 8 inciso q) de la LISR, por incorrecta interpretación e indebida aplicación. Ese numeral, menciona, permite deducir de la "renta bruta", las donaciones debidamente comprobadas, que hayan sido entregadas durante el período tributario respectivo. Dentro de los sujetos pasivos de la donación, indica, se hace referencia a las asociaciones o fundaciones que realicen obras de bien social. Para el Tribunal, expone, eso implica dos cosas, la primera que la persona jurídica esté constituida de manera formal, es decir, en sus estatutos o escritura constitutiva, para realizar actividades sociales como su fin primordial. Lo anterior, en su opinión, es incorrecto y violatorio del numeral 10 del Código Civil (interpretación finalista y evolutiva de las normas jurídicas). Sostiene que, la norma de comentario autoriza a aquellas entidades que no fueron constituidas con ese objetivo, pero pueden inscribirse como tales, si de su giro logra interpretarse que realizan obras de bienestar social, por ende, no es cierto que tengan que estar constituidas de esa forma, al nacer a la vida jurídica o que se indique en sus estatutos. Las organizaciones religiosas, afirma, cumplen una función esencial que permiten aportar bienestar social. Añade que, el término "bien social", no ha sido definido por el Tribunal, por tanto, requiere una interpretación exhaustiva para darle contenido, en razón de que no es solo un concepto material como

sería brindar alimentos, ropa, casa, entre otros a las personas, sino que es un concepto "más amplio y elevado". **Tercero**, vulneración del numeral 75 de la Constitución Política. Manifiesta, el Tribunal señaló que su representada es una persona jurídica independiente de la Iglesia Católica, por lo cual no se puede afirmar que tenga los mismos intereses sociales de la fe católica. Y se demostró, asevera, que la finalidad de la demandada es la formación de sacerdotes para la evangelización en América Latina y el resto del mundo, fin eminentemente religioso, que no se puede asimilar a obras sociales que realiza la Iglesia. En su opinión, el Tribunal interpreta de manera confusa el ordinal 75 ibídem, que dispone, "*La Religión Católica, Apostólica, Romana es la del Estado, el cual contribuye a su mantenimiento...*". Señala, Religión Católica e Iglesia Católica son cosas diferentes, pero se relacionan con el artículo 75 Constitucional, en el tanto son parte de la "Religión Católica", que es la religión del Estado, el cual contribuye a su mantenimiento. Así, se vulnera la norma citada, al negar a una "institución religiosa", protegida dentro del concepto amplio del canon 75 ibídem, los derechos que el Estado le concede.

III.- Como primer agravio, el recurrente aborda el quebranto del numeral 165 del CNPT, al no haberse declarado la inadmisibilidad por caducidad del plazo para presentar la demanda. Este argumento resulta novedoso en casación, ya que la accionada no hizo referencia a él, en las oportunidades procesales concedidas al contestar la demanda o en la audiencia preliminar. Además, el Tribunal tampoco se pronunció sobre ese extremo. Consecuentemente, en razón de que en materia de impugnaciones rige el principio dispositivo, regulado en el numeral 608 del Código

Procesal Civil, aplicable a este caso concreto por remisión del precepto 220 del CPCA, ello imposibilita someter en casación, motivos de reproche que no fueron aducidos oportunamente. En virtud de ello, esta Sala se encuentra inhibida para entrar a conocer el agravio. Empero, en razón de que el casacionista aduce que el Tribunal debió declarar de oficio la inadmisibilidad por caducidad del plazo para presentar la demanda, debe aclararse, a mayor abundamiento, que no lleva razón. Este caso ha sido tramitado de conformidad con lo dispuesto en el CPCA, en atención a la fecha de su presentación (2009). El artículo 120 íbidem permite declarar en sentencia “*la inadmisibilidad, total o parcial, de la pretensión*”, cuando se haya deducido contra alguna conducta no susceptible de impugnación o cuando exista cosa juzgada material. Incluso cuando no se cumple con la prevención de subsanar los motivos señalados en los incisos b), d), e) y f) del artículo 66 del CPCA, donde conviene resaltar, no se alude al plazo para presentar la demanda. Dicho precepto cierra indicando que si en la fase oral y pública, se determina que existe una falta de agotamiento de la vía administrativa, se tendrá por subsanado el defecto. En consecuencia, al tratarse lo acusado de un requisito de admisibilidad, queda subsanado si la parte demandada no lo alega, pues se trata de un prerequisite para el ejercicio de la acción, que tiene por objeto advertir al jerarca de la Administración demandada, acerca del reclamo y pretensión incoado, bien para que sea acogido, bien para su denegación (expresa o presunta). Pero esta es una potestad del accionante que pierde su sentido y razón de ser, después de que la Administración, enterada intra-proceso de lo requerido, se opone y presenta su inconformidad. A esa altura procesal, la exigencia al actor de un

pedimento administrativo se convierte en despropósito. Y en cuanto a esta Sala, aún cuando ha admitido y efectuado diversos pronunciamientos "oficiosos", relacionados con diferentes temas como la competencia, la capacidad, la legitimación, el interés actual y el litisconsorcio, se trata de elementos que constituyen, por principio, verdaderos presupuestos del proceso (como la competencia y la capacidad) o bien de requisitos infranqueables para la estimación de la demanda que, obligan a su examen aún si el alegato de parte (tal es el caso de la legitimación y su derivada litisconsorcio necesaria, así como el interés actual). En asuntos como el presente, la inadmisibilidad por caducidad del plazo para interponer la demanda, obviamente no tiene esas características, es decir, carece de la naturaleza y jerarquía jurídica necesaria para autorizar un pronunciamiento oficioso, pues se trata, se reitera, de un mero requisito de admisión, subsanable si no se observa o alega en la etapa procesal correspondiente, según lo impone, el principio de preclusión. Además, de admitirse la tesis expuesta por el recurrente, podría provocar deslealtad procesal ya que la parte podría reservar silenciosamente el argumento durante todo el proceso, para lanzarlo sorpresivamente, en casación. Como se indicó supra este asunto ha sido tramitado con el CPCA, ello lleva a desvirtuar otro de los argumentos expuesto por el casacionista, respecto a que es aplicable el artículo 165 de CNPT, con la redacción que tenía antes de que fuese reformado por el CPCA, lo cual dice de la improcedencia del plazo de 30 días que defiende el recurrente estipulada en la redacción anterior de la norma.

IV.- En el segundo cargo acusa infracción del artículo 8 inciso q) de la LISR. Estima, el Tribunal interpreta erróneamente que para ser considerada como una

asociación o fundación que realice obras de bien social, dicho fin debe indicarse en su escritura constitutiva o en sus estatutos. En su criterio, es suficiente que de su giro pueda interpretarse que realiza actividades de esa índole, como ocurre con las organizaciones religiosas. De acuerdo a lo dispuesto en el artículo indicado del CNPT dentro de los gastos deducibles de la renta bruta se encuentran "q) **Las donaciones debidamente comprobadas que hayan sido entregadas, durante el período tributario respectivo, al Estado, a sus instituciones autónomas y semi-autónomas, a las corporaciones municipales, a las universidades estatales, a las Juntas de Protección Social, a las Juntas de Educación, a las instituciones docentes del Estado, a la Cruz Roja Costarricense y a otras instituciones, como asociaciones o fundaciones para obras de bien social, científicas o culturales (...)** La Dirección General de la Tributación Directa tendrá amplia facultad en cuanto a la apreciación y calificación de la veracidad de las donaciones a que se refiere este inciso, y podrá calificar y apreciar las donaciones solamente, cuando se trate de las dirigidas a obras de bien social, científicas o culturales, y a los comités deportivos nombrados oficialmente por la Dirección General de Deportes en las zonas definidas como rurales, según el Reglamento de la presente Ley. En este Reglamento se contemplarán las condiciones y controles que deberán establecerse en el caso de estas donaciones, tanto para el donante como para el receptor." (la negrita no es del original). De la letra de la norma transcrita se colige la necesidad de recurrir al Reglamento de esa ley para conocer los lineamientos específicos que deben cumplir esas donaciones para que sean deducibles de la renta bruta, en ese sentido el

artículo 12 inciso l) dispone, *“Las donaciones a que hace referencia el inciso q) del artículo 8º de la Ley, siempre que el beneficiario reúna los siguientes requisitos: I. Estar inscrito y autorizado por la Dirección para ser sujeto de la donación; para tales efectos deberá presentar solicitud ante la Dirección, acompañada de copia del instrumento constitutivo de la entidad y de un ejemplar de los estatutos, aprobados de conformidad con la ley respectiva. II. Presentar relación nominal de los miembros que integran la entidad; y III. Suministrar cualquier otro documento o información que la Dirección requiera. No se aceptarán como deducibles las donaciones efectuadas a beneficiarios que no cumplan, previamente, con los requisitos estipulados anteriormente. La Dirección tendrá amplias facultades para calificar la condición de zona rural, en cuanto a la ubicación de los comités deportivos nombrados por la entidad oficial que corresponda.”* En consecuencia, es evidente que en el caso de donaciones para asociaciones o fundaciones de bien social, debe acreditarse fehacientemente que se trata de ese tipo de agrupación, ya que de lo contrario se correría el riesgo de que bajo ese argumento se pretenda evadir el pago del tributo, que de más está decir, el Estado requiere para el cumplimiento de sus fines. Así las cosas, en acatamiento de las normas citadas en las líneas precedentes, para ser sujeto de donaciones deducibles del impuesto sobre la renta, en este caso es necesario demostrar a la Administración Tributaria, que en realidad realiza obras de bien social, tanto de manera formal como sustancial, así resulta imprescindible el instrumento constitutivo de la asociación o fundación, con sus estatutos, ya que ahí se consigna el objeto que persigue ese tipo de entidad. Además del requisito enunciado, el Tribunal adujo a que en la realidad se

cumpla ese fin, lo cual no combate el casacionista, por lo que esta Sala no hace mayor análisis. Solo resulta importante mencionar que este último no es suficiente para demostrar la naturaleza, en este caso de la fundación, pues la normativa indicada exige los elementos formales enunciados. En atención a lo dicho al no apreciarse la violación legal acusada, el cargo deberá desestimarse.

V.- Por último reclama quebranto del artículo 75 de la Constitución Política, al negársele a una institución religiosa que el Estado contribuya a su mantenimiento. La norma Constitucional acusada como infringida dispone, *“La Religión Católica, Apostólica, Romana, es la del Estado, el cual contribuye a su mantenimiento, sin impedir el libre ejercicio en la República de otros cultos que no se opongan a la moral universal ni a las buenas costumbres.”* En esa norma se regula el derecho fundamental de la libertad religiosa, además se establece que la del Estado es la “Religión Católica” y que contribuirá a su mantenimiento. Tal enunciado, para esta Sala, debe interpretarse de forma restrictiva, ya que entenderlo de manera diferente sería sumamente riesgoso, pues permitiría que se ignorara o irrespetara otras normas del ordenamiento jurídico, como lo que en este caso se pretende. Ello dice de la necesidad que “Religión Católica” tenga algún referente, pues esa religión se vincula a un conjunto de creencias o dogmas de aquellos que profesan el cristianismo regidos por el Papa de Roma, de ahí que resulte razonable relacionarlo con la “Iglesia Católica” como organización, tal como lo apuntó el Tribunal cuando señaló que, *“la fundación demandada es una persona jurídica independiente a la Iglesia Católica”* (folio 75). En este asunto esa última entidad no reclama derecho alguno, sino quien figura en calidad de demandada es una fundación distinta a ella, por ende, no podría admitirse que le asista

el derecho reclamado, lo cual dice de la inexistencia del quebranto acusado. Finalmente, debe indicarse que una cosa son las obras de bien social, como aquellas que tiene una proyección benéfica en la sociedad y otras son las religiosas que tendrán distintos propósitos, los cuales no necesariamente implican una obra de bien social. En este caso, la formación de sacerdotes para la evangelización de América Latina y el resto del mundo, dice de una actividad eminentemente religiosa, de ahí que no le sea aplicable la prerrogativa dispuesta en el ordinal 8 LISR.

VI.- En mérito de lo dicho, el recurso deberá declararse sin lugar. Al haber existido motivo suficiente para litigar, pues la parte demandada pretendió defender un acto que le reconocía derechos, se le exonerara del pago de las costas causadas por el recurso, conforme lo dispone el ordinal 150 del CPCA.

POR TANTO

Se declara sin lugar el recurso. Se resuelve sin especial condenatoria en costas.

Anabelle León Feoli

Luis Guillermo Rivas Loáiciga

Román Solís Zelaya

Óscar Eduardo González Camacho

Carmenmaría Escoto Fernández

KARIAS