

Boletín Informativo DIGESTO TRIBUTARIO



Dirección Normativa

La Dirección Normativa, por medio de la Subdirección del Digesto Tributario, informa que durante el mes de MAYO 2020 se procedió a colocar en el Centro Electrónico del Digesto Tributario, los documentos que aquí se detallan. Estos documentos sólo se podrán consultar en forma integral, incluyendo las partes, en la INTRANET.

**Elaborado por: Ivannia
Orozco Bastos**

**Revisado y autorizado
por: Marvin A. Guzmán
Granados**

San José, Costa Rica

Misión y Visión del Boletín Electrónico del Digesto Tributario.

Misión:

El Boletín Informativo Digesto Tributario, procura ser un medio formal de información jurídica tributaria en el ámbito del Derecho Tributario y de la ciencia Contable, para lo cual resume aquellos documentos jurídicos que mes a mes son publicados en el Módulo de Hacienda del Sistema Costarricense de Información Jurídica y que se generan en la Dirección General de Tributación y el Tribunal Fiscal Administrativo.

Visión:

Ser un Boletín Informativo de obligada consulta, por la publicación de documentos jurídicos del ámbito tributario que pone a disposición la Dirección General de Tributación, cuyo fin es cumplir con el derecho a la información que tiene el contribuyente.

PRESENTACIÓN

Cada uno de los documentos publicados, están vinculados directamente con la [dirección electrónica de internet](#), de manera que no solo el usuario interno pueda acceder al Boletín Informativo, sino que por el contrario, el mismo pueda ser divulgado al usuario externo también, en aras de promover el derecho a la información y el principio de publicidad que consagra el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en sus artículos 101 y 173, en concordancia con el 73 del Reglamento de Procedimiento Tributario, sin que ello contravenga el principio de confidencialidad del numeral 117 del Código de previa cita.

Este es un servicio de la Subdirección del Digesto Tributario de la Dirección Normativa, tendiente a dar a conocer el trabajo que diariamente se realiza en esta Subdirección y a la vez, mantenerlos actualizados sobre los documentos que se generan en la Dirección General de Tributación y sus dependencias, así como del Tribunal Fiscal Administrativo y las resoluciones de alcance general emanadas de la Dirección General de Hacienda, debidamente publicadas en el Diario Oficial La Gaceta.

Se invita a los usuarios del Centro Electrónico del Digesto Tributario, a revisar las diferentes secciones que conforman el sistema, debido a que con regularidad se incluyen documentos de interés tributario, estas secciones son: [Criterio institucional](#), [Documentos recomendados](#) y [Normativa y jurisprudencia tributaria recomendada](#)

En los casos en que los fallos del Tribunal Fiscal Administrativo hayan sido revocados, revocados parcialmente, anulados o anulados parcialmente, se hará la indicación respectiva en el documento, para que los usuarios puedan revisar la información de su interés. Igual procedimiento se hará con los oficios, resoluciones, criterios institucionales y directrices emitidas por la Dirección General de Tributación y sus dependencias o bien las resoluciones de la Dirección General de Hacienda, a los cuales se les hará la indicación de “**No vigente**” o “**Modificado**” y en el apartado de “**Observaciones**”, se anotará alguna referencia relacionada con el documento publicado.

En el apartado del “**Extracto**” de cada documento, se anotan un número importante de palabras o frases clave a las indicadas en el ítem de “**Descriptor y Restrictores**”, con el fin de agilizar el procedimiento de búsqueda de temas o términos sobre algún asunto en específico de necesidad del usuario.

El Boletín Informativo se encuentra estructurado en cinco secciones. La primera de ellas y que hemos denominado como **“DOCUMENTOS PUBLICADOS EN EL CENTRO ELECTRÓNICO DEL DIGESTO TRIBUTARIO”**, corresponde al listado con su respectivo vínculo en la INTERNET, de cada uno de los documentos jurídicos que durante el mes fueron debidamente publicados en el Centro Electrónico del Digesto Tributario, a saber: fallos del Tribunal Fiscal Administrativo; Oficios de la Dirección General de Tributación (en adelante DGT) relacionados con consultas a la luz del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios o de sus dependencias funcionales; Directrices de la DGT y/o de las Direcciones internas; Resoluciones de la DGT y de la Dirección General de Hacienda (en adelante DGH); Criterios Institucionales de la DGT; entre otros. Una segunda sección que hemos nombrado **“RECOMENDACIÓN DE LECTURAS”**, por medio de la cual se están recomendando los documentos del mes que la Subdirección del Digesto Tributario considera oportuno dar una lectura especial para su análisis y por la relevancia del tema tratado. Mientras que la tercera sección **“DOCUMENTO JURÍDICO DEL MES”**, corresponde a alguno de los documentos jurídicos publicados durante el mes que merezca destacarse de manera particular. Una cuarta llamada **“SENTENCIA DEL MES”**, que incluye una sentencia judicial emitida por alguna de las secciones de los Tribunales Contenciosos Administrativos y Civiles de Hacienda, de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia o incluso de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia y, cuya discusión esté relacionada directamente con la materia tributaria, aunque pueda no corresponder al mes del Boletín que aquí se edita pero de la cual se tiene o tuvo conocimiento y amerite su publicidad por este medio. Y por último, una quinta sección que muestra aquellos documentos que durante el mes del boletín, fueron emitidos por el Órgano de Normalización Técnica de la Dirección General de Tributación. Órgano especializado en materia de bienes inmuebles.

PRIMERA SECCIÓN

DOCUMENTOS PUBLICADOS EN EL CENTRO ELECTRÓNICO DEL DIGESTO TRIBUTARIO:



Documentos publicados en el mes	Número y fecha del documento publicado	Descriptorios y Restrictores (temas) de búsqueda asignados	Descripción del documento Publicado
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN			
OFICIOS CONSULTAS			
2019			
1	85 17/01/2019	Factura electrónica.	Emisión de la factura electrónica en la venta de boletos aéreos por parte de la aerolíneas (momento en que debe emitirse). Ver texto
2	242 12/02/2019	Factura electrónica.	Emisión de la factura electrónica en la venta de boletos aéreos por parte de la aerolíneas (momento en que debe emitirse). Ver texto .
3	2229 16/12/2019	Impuesto sobre el valor agregado: Servicios gravados. Ministerio de Educación Pública. Teatro Nacional.	El Teatro Nacional de Costa Rica deberá de cobrar el Impuesto sobre el Valor Agregado, en la venta de entradas a la obra "Erase una vez", a los estudiantes que asistan. Ver texto .
4	2230 16/12/2019	Impuesto sobre el valor agregado: Servicios gravados.	La sanción cobrada por el incumplimiento contractual del proveedor (clausula penal) al Banco se encuentra afecta al cobro del Impuesto sobre el Valor Agregado. Ver texto
5	2238 17/12/2019	Consulta tributaria: Artículo 119 Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Régimen aduanero de Zonas Francas.	Se rechaza consulta por improcedente y no cumplir con los requisitos legales. Ver texto .
6	2239 17/12/2019	Factura electrónica: Tratamiento tributario. Impuesto sobre el valor agregado: Contrato turístico, Comisiones, Servicios Turísticos. Renta bruta.	Diversas consultas relacionadas con el tratamiento tributario de los servicios prestados por las agencias de viajes (venta de boletos, comisiones, paquetes turísticos, entre otros) a la luz del Impuesto sobre el Valor Agregado y la forma de facturación electrónica. Ver texto

7	2240 17/12/2019	Factura electrónica: Tratamiento tributario. Impuesto sobre el valor agregado: Contrato turístico, Comisiones, Servicios Turísticos. Renta bruta.	Diversas consultas relacionadas con el tratamiento tributario de los servicios prestados por las agencias de viajes (venta de boletos, comisiones, paquetes turísticos, entre otros) a la luz del Impuesto sobre el Valor Agregado y la forma de facturación electrónica. Ver texto .
8	2241 17/12/2019	Convenio, acuerdo y tratado internacional. Crédito fiscal. Exención de impuestos. Exoneración de impuestos. Impuesto sobre el valor agregado: Servicios exentos del impuesto. Jerarquía normativa.	Diversas consultas relacionadas con una aerolínea, en el ejercicio de su actividad comercial (compra y venta de bienes y servicios), en aplicación del Impuesto sobre el valor agregado a la luz de un convenio bilateral de transporte aéreo (y sus exoneraciones). Ver texto .
9	2242 17/12/2019	Impuesto sobre el valor agregado: Mercancía gravada. Remate.	Los bienes en desuso dados en remate por parte del Banco Popular, están gravados con el Impuesto sobre el Valor Agregado. Ver texto .
10	2243 18/12/2019	Impuesto sobre el valor agregado: Mercancía gravada.	A las láminas de Polipropileno no le es posible la aplicación de la Resolución No. 003.95-V ya que la composición química de éstas es distinta a la que exige dicha Resolución y por el contrario, debe soportar una tasa del 13% del IVA. Ver texto .
11	2245 18/12/2019	Impuesto sobre el valor agregado: Canasta básica tributaria, Insumos agropecuarios, Actividad agrícola. Sistemas informáticos.	Los bienes para las actividades agrícolas, veterinarias y de pesca no deportiva; entre los que se encuentran los del consultante; se mantendrán exonerados del IVA hasta el 30 de junio del año 2020 pasando a estar gravados con la tarifa del 1% del IVA a partir del 1 de julio de 2020. Ver texto .
12	2246 18/12/2019	Entidad financiera. Impuesto sobre el valor agregado: Servicios gravados, Comisiones. Superintendencia General de Entidades Financieras.	Envíos de dinero: Las comisiones que cobra por el servicio de transferencia no bancaria debe cobrar el IVA, excepto aquellas que haga desde el extranjero a nacionales. Ver texto

		Transferencia electrónica de fondos.	
13	2250 19/12/2019	Crédito fiscal. Impuesto sobre el valor agregado: Tratamiento tributario, Mercancías usadas, Base imponible, Mercancía gravada. Impuesto sobre la transferencia de vehículos automotores usados.	Tratamiento tributario en la venta y alquiler de montacargas -entre otros-, incluso los tomados como autoconsumo (venta posterior), a la luz del impuesto sobre el valor agregado; así como la aplicación de los créditos fiscales. Ver texto .
14	2253 19/12/2019	Impuesto sobre la renta: Impuesto sobre las utilidades.	Tratamiento tributario sobre el cálculo para determinar la Utilidad antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (UAIIDA); respecto a los periodos y porcentajes (de vigencia). Ver texto .
15	2256 19/12/2019	Impuesto sobre el valor agregado: Servicios de construcción, Empresas de construcción.	Consultas relacionadas con la prestación de servicios de construcción y compra de materiales por parte de una empresa constructora, conforme al Impuesto sobre el Valor Agregado; inclusive sobre el llenado de la nueva declaración (D-104). Ver texto .
16	2258 20/12/2019	Impuesto sobre el valor agregado: Comisiones, Servicios exentos del impuesto.	Conforme a la consulta, al darse una exportación de servicios (cliente ubicado en Suiza), la comisión cobrada por la empresa nacional, no está gravada con el impuesto sobre el valor agregado. Ver texto
2020			
17	384 12/03/2020	Contrato de fideicomiso. Exención de impuestos. Exención de tributos. Exoneración de tributos. Impuesto sobre el valor agregado. Sistemas informáticos.	Tratamiento tributario del Fideicomiso Corredor Vial-San José-San Ramón (Ruta Uno), desde el punto de vista del Impuesto sobre el Valor Agregado, facturación electrónica de los contratistas y de la aplicación de exoneraciones y créditos fiscales. Ver texto .

18	536 23/04/2020	Colegio de médicos veterinarios. Crédito fiscal. Impuesto sobre el valor agregado. Medicina veterinaria. Veterinario.	Tratamiento tributario de los servicios veterinarios, a la luz del Impuesto sobre el Valor Agregado y, el método de facturación de la tarifa del 4% y su reembolso en pagos con tarjetas por parte de sus clientes. Ver texto .
19	594 08/05/2020	Impuesto sobre la renta: Tratamiento tributario, Impuesto sobre las utilidades, Tarifa del impuesto, Casos especiales para tratar utilidades en Costa Rica. Incentivo fiscal a la pequeña industria.	Tratamiento tributario en el Impuesto sobre las Utilidades, en cuanto al inicio de operaciones por parte de personas jurídicas registradas como micro y pequeñas empresas ante el MEIC o el MAG (tarifa diferenciada del impuesto). Ver texto .

RESOLUCIONES GENERALES, DGT

2020

20	10 30/04/2020	Convenio, acuerdo y tratado internacional. Exención de impuestos. Exoneración de impuestos. Impuesto sobre ganancia de capital: Ganancias de Capital. Impuesto sobre la renta: Exención, Rendimiento por reinversiones, Impuesto sobre los rendimientos del mercado financiero, Rendimientos Financieros. Plazos. Procedimiento administrativo tributario.	Procedimiento para la atención de solicitudes de exoneración del Impuesto sobre Rentas de Capital Mobiliario, sobre rendimientos generados por inversiones en instrumentos financieros. Ver texto .
----	------------------	--	---

SEGUNDA SECCIÓN

RECOMENDACIÓN DE LECTURAS:



Con la entrada en vigencia de la Ley N° 9635, Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, que modificó integralmente la Ley N° 6826, Impuesto General sobre las Ventas, pasando al Impuesto sobre el Valor Agregado, así como la modificación sustancial a la Ley N° 7092, Impuesto sobre la Renta, pasando al Impuesto sobre los Ingresos y las Utilidades; las Direcciones General de Tributación y General de Hacienda, en aras de la aplicación correcta de la citada Ley N° 9635, han emitido una serie de instrumentos jurídicos, desde resoluciones de alcance general, hasta la atención de consultas tributarias a la luz del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, caso específico de la Dirección General de Tributación como órgano rector en la atención de las mismas, entre otras. Siendo que para este mes, estos instrumentos jurídicos se resumen en el presente boletín informativo, con su respectivo vínculo en INTERNET. Razón por la cual, la Subdirección de Digesto Tributario se permite en recomendar cada uno de los distintos documentos aquí publicados, toda vez que revisten de vital importancia, sobre todo por lo novedoso de las modificaciones que se realizaron a las citadas leyes y que han sido de alguna manera, interpretadas por las Direcciones de comentario y desarrolladas en otros casos en las diferentes resoluciones también publicadas. Por ello, para el presente mes no se hará la recomendación individual de lecturas.

TERCERA SECCIÓN

DOCUMENTO JURÍDICO DEL MES:



En razón de lo comentado en el apartado anterior, para el presente mes no se hará recomendación individual de lectura.

CUARTA SECCIÓN

SENTENCIA JUDICIAL DEL MES:



La presente sentencia no corresponde al mes del Boletín que aquí se edita, no obstante de igual forma se pone en conocimiento por este medio, tomando en cuenta que el tema tratado reviste de importancia vigente y amerita su publicidad, sobre todo porque el tema tratado, aun a esta fecha mantiene su vigencia y es común su aplicación por parte de la Administración Tributaria en las determinaciones de impuestos. En esta ocasión se ha escogido la resolución N° 000198-F-S1-2018¹ de la SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, de las nueve horas veinticinco minutos del ocho de marzo de dos mil dieciocho, la cual acoge lo resuelto por el Tribunal Contencioso Administrativo, éste último que ratificó los ajustes practicados por la Administración Tributaria y relacionados con la determinación de intereses presuntos, a la luz del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que el contribuyente no presentó el contrato de préstamo y solo se limitó a aportar una simple letra de cambio; así como determinación de ingresos omitidos (ajuste en Impuestos sobre la renta y general sobre las ventas), dado que la empresa ajustada solo se limitó a presentar el auxiliar de ventas, negándose por completo a la obligación de suministrar los comprobantes de ingresos en forma física y, su peritaje tampoco ayudó para probar sus argumentos.

En ese sentido, la Sala Primera en lo conducente resolvió lo que a continuación se transcribe parcialmente:

“[...] **III.-** El recurrente no especifica sobre qué versa la falta y la indebida aplicación que censura. Asumiendo se trata de las reglas de la sana crítica, del principio de realidad económica y de los artículos 330 del Código Procesal Civil; 8, 124 y 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, tampoco concreta cuándo se está frente a la ausencia y cuándo respecto a la indebida aplicación, yerros que al presentar diferencias entre sí precisaba clarificar. Ello determina incumplimiento a lo preceptuado en el canon 139, inciso 3), del Código Procesal Contencioso Administrativo, cuando establece el deber de indicarse, “de manera clara y precisa, los motivos del recurso”, con su correspondiente justificación. En todo caso, tampoco se detectan los quebrantos que se acusan respecto a la valoración probatoria, ni las violaciones normativas señaladas. Considérese, si la Administración Tributaria se basó en una información auxiliar que, según lo reconoce la parte actora, presentaba serios defectos e imprecisiones, consecuencia de fallas que dice afectaron el sistema informático, eso no es imputable a aquélla. La responsabilidad recae sobre la empresa contribuyente, quien facilitó la información, según lo indica, con esas falencias, sin que se haya vislumbrado diligencia alguna para

¹ Tomado de Sistema de Jurisprudencia Judicial denominado NEXUS.PJ del Poder Judicial el día 31 de julio de 2020 en la siguiente dirección electrónica: <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0004-890996>

solventarlas ni mucho menos el aporte de la documentación requerida por la Administración para determinar la realidad económica que, según aduce la demandante, era contraria a la situación fiscal establecida administrativamente con ese fundamento. En este sentido, poca o ninguna trascendencia tiene que el Tribunal haya enlistado como hecho no probado, que la actora, del año 2003 al 2005, se hubiese sometido a un proceso de implementación de un sistema informático y que por ello se afectó el registro de facturación. Es así, pues aún asumiéndolo como cierto, también las personas juzgadoras consideraron indemostrado, que la demandante entregase las facturas físicas de las ventas en los períodos 2004 y 2005, ante el pedido expreso que le cursó la Administración Tributaria en la etapa de fiscalización, conduciendo en la fase determinativa a los correspondientes ajustes en el Impuesto sobre la Renta y en el Impuesto General sobre las Ventas. Este hecho, que el órgano sentenciador estimó indemostrado, no fue objeto de cuestionamiento en el recurso en examen, precisamente, porque el impugnante acepta no haberse presentado esos documentos, incluyendo las facturas de ventas. Su criterio es que esa omisión conduce a una sanción administrativa; pero nunca podría bastarle a la Administración Tributaria para determinar el cobro de un impuesto inexistente, en tanto está llamada a buscar la verdad y a gravar la capacidad económica real. No obstante, el argumento es insostenible. Si bien es cierto, el artículo 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece sanciones cuando el contribuyente incumpla el deber de suministrar información, en el caso concreto, esa conducta omisiva impidió que la Administración pudiese contar con otros medios que le permitieran determinar una realidad fiscal distinta a la suministrada por la propia actora en el registro auxiliar que le procuró. Acoger la tesis del casacionista llevaría a fomentar que los contribuyentes omitan el suministro de información relevante requerida por el Fisco, para intentar frustrar la debida acreditación de su realidad económica, a cambio, tan solo y eventualmente, de sufrir una sanción con una cuantía que podría ser ínfima frente a un ajuste tributario. En definitiva, se evidencia, la actora ha pretendido valerse de lo que dice fue una información errada e imprecisa, para con ello cuestionar la base de los ajustes, sin empeñar el menor esfuerzo para acreditar la que dice fue su verdadera realidad económica, lo cual deviene insostenible. Por eso, la Administración Tributaria, pese a la insistencia en requerir de la empresa la documentación respectiva, no tuvo otra fuente más que la suministrada por la contribuyente, cuando es a ésta a quien le corresponde la carga probatoria al alegar que su propia información no arrojaba datos reales. Por paridad de razón, el Tribunal Fiscal Administrativo ratificó lo resuelto por la Administración Tributaria, en los extremos que ahora cuestiona el casacionista, pues no había probanza alguna, que debió aportar a la contribuyente, para establecer una situación fiscal diferente a la que ella misma suministró. El informe pericial que menciona el casacionista en nada cambia la base fáctica que, en su momento, tuvieron que considerar

la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal Administrativo; de allí que el órgano sentenciador no encontró el vicio en el motivo que se acusó en la demanda. En esta virtud, tampoco es relevante si el órgano sentenciador, en el fallo impugnado, dispuso que ese dictamen, al desechar la base digital utilizada por la Administración, carecía de un punto de comparación necesario para buscar la verdad real. Aún estimando que el experto rindió el dictamen con estudio de las facturas, la actora no las aportó en sede administrativa, donde se emitieron los ajustes, sanciones y pronunciamientos cuestionados en este proceso. Por eso, como bien lo reiteró el Tribunal en la sentencia en examen: "...en aras de que el contribuyente fiscalizado, pudiera presentar las pruebas de descargo al respecto, es que la auditora específicamente le solicitó : "las fotocopias de la documentación que la respalda", situación que uniéndolo con lo pedido desde el principio, para este Tribunal le queda claro que esta era la oportunidad para que la empresa Reimers entregara las facturas físicas de los períodos analizados para que la Administración Tributaria pudiera realizar una corroboración de lo que se aportara de manera digital, en el auxiliar entregado por el mismo contribuyente, mas, no aparece probado en autos que esos documentos físicos, expresamente pedidos por la administración, le fueran suministrados, omisión achacable únicamente a la empresa aquí actora (...) desde un inicio la administración le solicitó las facturas de ventas, documentos físicos que no aparecen en el expediente como aportados por la empresa, sino que insistía en que debía ésta depurar la información, lo que pone en evidencia que no contaba para la etapa de fiscalización, ni para la de determinación, con los registros contables y documentos debidamente ajustados a la realidad". Con cita en los numerales 18 y 104 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, continuó:"Así que, la no presentación de los documentos requeridos por la administración, no dio posibilidad de que la administración tributaria pudiera realizar la corroboración de lo que la empresa alegaba, sea que el cambio del sistema informático había traído como consecuencia la duplicación electrónica de las facturas, con mucha más razón, si digitalmente había errores, lo que correspondía era presentar, como se le había solicitado, los documentos físicos de las facturas, y al no hacerlo de esa forma, la administración no contó con la posibilidad de corroborar el argumento de la empresa (...) como se ha insistido, en ningún momento puso a disposición de la administración tributaria los documentos físicos, como las facturas, para que se pudiera corroborar los yerros. Incluso en cuanto al argumento de que no pudo terminar de depurar, el Tribunal Fiscal acotó: " ... tales argumentos devienen en improcedentes, en virtud de que se considera que la reclamante lo que pretende es valerse de su propia negligencia para pretender que se deje sin efecto un ajuste que se encuentra apegado plenamente a la realidad fáctica determinada por la sección fiscalizadora a partir de la documentación suministrada por la propia empresa", además respecto de la repetida facturación indicó: "es su exclusiva obligación

indicar expresamente cuáles son esas facturas y aportar los documentos fehacientes que respalden tales afirmaciones, y no simplemente decir vagamente que existen inconsistencias y duplicidades". También, en cuanto a la falta de tiempo para depurar los registros que arguye, el Tribunal Fiscal indicó: " ... sin embargo es más que notorio que tampoco durante el plazo que tuvo para presentar el reclamo que se conoce (treinta días hábiles desde la notificación de los traslados de cargos), se preocupó por depurar la información que sustenta el presente ajuste y hacerle ver a esta instancia -aportando prueba documental correspondiente, en este caso las facturas de ventas- las supuestas inconsistencia...". Otro aspecto que dio sustento a la resolución aquí impugnada, referida al punto discutido por la parte actora, lo es que el Tribunal Fiscal indica que no se puede excluir que ante un cambio en el sistema de información que se pueda generar imprecisiones en la información contable, pero indica que: "...esto no debe ser una justificación para no declarar correctamente sus obligaciones tributarias, tal y como sucede en el presente caso...". De lo expuesto, resulta también destacable, no es que la Administración privilegiara el resultado del registro electrónico sobre la información derivada del informe pericial. Lo que sucedió fue que aquélla se basó en los datos que la propia contribuyente le suministró, sin poder contar con la documentación requerida para efectuar otro análisis en virtud de la omisión atribuible a ésta. Se incluyen entre los documentos que debió suministrar las facturas, las cuales, luego de las etapas fiscalizadora, determinativa y sancionadora, incluso, después del pronunciamiento vertido por el Tribunal Fiscal Administrativo analizando las objeciones a lo dispuesto en fase administrativa, facilitó al perito para que rindiera su dictamen. De este modo, no es dable estimar que lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo y las resoluciones de la Administración Tributaria, adolezcan de vicios causantes de nulidad. En este predicado, el órgano de instancia precedente razonó con buen tino: "...la teoría del caso de la parte actora no tiene ningún sustento para que sirva de base a la anulación parcial que se pide de la resolución TFA-110-2009, la que confirmó la resolución DT10RV-086-2007, en lo tocante a los ajustes aplicados por la omisión de ingresos por ventas que repercutió en el impuesto sobre la renta e impuesto general sobre las ventas (...) pues como se ha manifestado, la empresa Reimers en ningún momento aportó prueba alguna mediante al cual desvirtuara lo actuado en la fiscalización, por lo que la decisión tomada en el procedimiento administrativo determinativo respecto de los ajustes, se hizo apegado a la misma documentación electrónica aportada por la empresa contribuyente, sin que pudiera probar en sede administrativa que el auxiliar usado contenía efectivamente las incongruencias que alegó, por lo que, la administración tributaria no hizo más que proceder estableciendo los ajustes correspondientes, sin que pueda alegarse una falta de motivo, como lo alega por no haberse fundado la administración más que en un documento digital errado, pero se insiste, ese documento lo aportó la misma empresa,

del cual aceptó que por falta de cuidado no se percató de sus errores y no obstante, luego de ello tampoco probó lo contrario, incluso al no haber suministrado, como se le solicitó diligentemente, las facturas físicas, prueba que era la fehaciente para el caso. Así que, la propia omisión de la empresa contribuyente, no daría pie a que ahora alegue que no se contó con la prueba suficiente, pues sería aprovecharse de su propia omisión”. Los motivos señalados bastan para rechazar el cargo en examen. Pero, a mayor abundamiento de razones para ello, considérese, respecto a la afirmación que hace el impugnante, de que el Tribunal ni siquiera analizó el fondo del peritaje, que si correspondiese hacerlo, ni siquiera arrojaría base contundente para afianzar sus argumentaciones. No solo, como lo expuso el Tribunal, por no apoyarse en una base comparativa que tuviese en cuenta los datos derivados del registro electrónico auxiliar, sino porque el propio perito emitió manifestaciones que así lo revelan. Por ejemplo, siguiendo la transcripción expuesta por el casacionista en el libelo del recurso, el perito destacó lo complicado que fue el inicio de la labor, pues la compañía le dio una base de datos que no sirvió como parámetro. Dijo haberla examinado y estableció no era confiable. Aun habiendo aceptado que nunca iba a ser el fundamento de su trabajo, “simplemente se tomó”. Manifestó haber presumido, no asumido, que estaba correcta y fue presumiéndolo que comenzó a revisar la base de datos, encontrando una serie de cosas que no lo llegaron a satisfacer desde el punto de vista profesional, llevándolo a una reconstrucción completa de los períodos fiscales, lo cual hizo, pero utilizando como referencia el número de facturas declaradas en la base de datos que le suministró la misma empresa. Detectó facturas anuladas; sin embargo, aclaró que no lo fue con el sello oficial de la sociedad, sino a mano. Mediante criterio personal decidió que el número a considerar como válido era el impreso por el sistema, esto es, al sistema informático. Detectó facturas de determinadas fechas no entregadas al comprador hasta después de cierto tiempo. Indicó, se le explicó la razón; sin embargo, refirió, no le correspondía ni se puso a analizar cuáles eran los efectos que eso tenía. Reconoció, no estaban todas las facturas. Entonces, a juicio de esta Sala, ni siquiera de haber sido relevante valorar el fondo de la experticia, era posible haber llegado a un resultado diferente al que la Administración Tributaria se vio obligada a concluir, por omisión y negligencia de la propia contribuyente, ni al contenido y alcances del pronunciamiento emitido por el Tribunal Fiscal Administrativo, también cuestionado en este proceso. En esa inteligencia, la Sala no tiene reparo alguno a las consideraciones arribadas administrativamente ni objeción a lo resuelto por el órgano sentenciador, lo cual culminó con el rechazo de la demanda. Ello también lleva a tener que desestimar los reproches del recurso en estudio.

IV.- [...]

V.- El artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta

estipula: “Renta neta presuntiva de préstamos y financiamientos. Se presume, salvo prueba en contrario, que todo contrato de préstamo de financiamiento, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, si existe documento escrito, devenga un interés no menor a la tasa activa de interés anual más alto que fije el Banco Central de Costa Rica, o, a falta de ésta, al promedio de las tasas activas de interés anual de los bancos del Sistema Bancario Nacional. / En los casos en que no exista documento escrito, ante la presunción no se aceptará prueba en contrario. / La Administración Tributaria podrá aplicar esta presunción en otras situaciones aunque no exista contrato de préstamo, pero sí financiamiento, conforme se establezca en el reglamento de esta Ley”. El canon 13 del Reglamento a la citada Ley establece: “Renta neta presuntiva y contratos de financiamiento. En todo contrato u operación de préstamo, que implique financiamiento, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, si existe documento escrito, se presume, salvo prueba en contrario, que existe una renta neta por intereses, la cual debe calcularse a una tasa de interés no menor a la tasa activa de interés anual más alta que fije el Banco Central de Costa Rica o bien, a falta de ésta, con el promedio de las tasas activas de interés anual de los bancos del Sistema Bancario Nacional. Esta presunción se aplica también para cuando se estipule un interés menor al que según el Banco Central de Costa Rica, corresponda al tipo de operaciones de que se trate o cuando se hubiere pactado expresamente que no existe interés alguno. / No se admite prueba en contrario para la presunción que se establece, cuando no exista documento escrito. La Administración podrá aplicar la presunción a que se refiere el artículo 10 de la ley, si se produce financiamiento, aún cuando no exista contrato de préstamo. Para los efectos de lo estipulado en el artículo 10 de la ley, se entiende por financiamiento toda acción u operación que genere fondos, que permitan al perceptor realizar las actividades de su giro normal, utilizando sus activos como garantía o como instrumentos negociables, o mediante la emisión de títulos valores u otros documentos o títulos comerciales”. Contrario a lo afirmado por el recurrente, su mandante no aportó el documento del contrato, que plasme, formal y contundentemente, el acuerdo generador de los derechos y obligaciones propios del aducido financiamiento entre las empresas. En el fallo recurrido, el órgano sentenciador expuso, la actora presentó, ante el Tribunal Fiscal Administrativo, recurso de apelación combatiendo las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria, y con él adjuntó la letra de cambio que menciona el casacionista en sus agravios ante esta Sala. Sin embargo, se trata de un título valor que, en modo alguno, constituye el documento que asienta el contrato de préstamo de financiamiento. A lo sumo representa, eventualmente, un medio de garantía o el modo de ejecutarse el pago de alguna obligación. Pero no determina, a ciencia cierta, las condiciones del contrato de préstamo o del pacto de financiamiento entre las compañías, como negocio subyacente que, según la normativa de referencia, precisaba acreditarse, mediante su

documentación, para con ello poder destruir la presunción iuris tantum del devengo de réditos. Es más, tampoco han quedado claramente establecidas las circunstancias de vinculación entre ella y la empresa Dikro S.A., mucho menos resultaron palpables los detalles justificantes de un crédito o financiamiento como el alegado, ni la dispensa del cobro de intereses. Sobre este particular, el Tribunal tuvo como hecho no demostrado 2): “Que se hubiese presentado prueba que determinara la situación económica de la empresa Dikro S.A., ni las condiciones que mediaron para que la empresa F. Reimers y compañía sociedad importadora S.A. le prestara dinero a dicha empresa”. El recurso en examen no permite solventar esa falencia probatoria. Pero aún dándose por sentado el nexo empresarial, lo cierto es que no existe el documento contractual del financiamiento. Nótese, las normas en estudio (10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 13 de su Reglamento), destacan el elemento “financiamiento”, como la base sobre la cual se determinará el tipo de presunción aplicable. Además, del precepto reglamentario se diferencia el contrato de financiamiento, materializado en las acciones u operaciones que generen fondos para que el receptor realice las actividades propias de su giro normal, de las garantías de pago, como pueden ser los activos empresariales, instrumentos negociables, títulos valores u otros documentos o títulos comerciales. Por consiguiente, no basta la presentación de la letra de cambio, sin que se haya determinado, probatoriamente, el contrato de financiamiento, en los términos establecidos por Ley y Reglamento. Sobre todo, considerando la naturaleza y características de la letra de cambio, la cual, pese a documentar una obligación que, obviamente, ha de surgir de una relación jurídica que le antecede como causa, posee particularidades de autonomía y abstracción respecto al negocio subyacente. De este modo, al emitirse, da origen a una obligación autónoma de la originada mediante el consenso. Con ello, no basta por sí misma, para tener por existente el contrato de financiamiento que exige y delimita la normativa tributaria, de especial linaje y aplicación en el caso concreto, lo que debió considerar la contribuyente si es que pretendía evitar se le aplicara la presunción del devengo de réditos. En este predicado, la certificación de la contadora pública autorizada y las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de Dikro S.A., devienen impertinentes, pues solo tendrían sentido cuando, existiendo documento del financiamiento, pudiesen servir para destruir la presunción iuris tantum a que se ha hecho referencia. Las sentencias 529-F-S1-2011 y 420-F-S1-2013 de este Colegio, que el casacionista cita en apoyo de sus manifestaciones, tuvieron como base la existencia del aludido documento contractual, que en el caso concreto se echa de menos. Por todo lo expuesto, deviene inadmisibles el argumento del impugnante, de que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal Administrativo, aplicaron en forma indebida la presunción de los artículos 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 13 del Reglamento a ésta. Por paridad de razón, el órgano sentenciador, al denegar la demanda con la cual se pretendía revertir el

cobro administrativo tributario de renta presuntiva por financiamiento, no resolvió en contra de esas disposiciones, tampoco del principio de realidad económica cuya denuncia la formula el impugnante a partir del aducido quebranto de los preceptos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Así las cosas se impone desestimar las censuras en examen. [...]"

QUINTA SECCIÓN

DOCUMENTOS ÓRGANO DE NORMALIZACIÓN TÉCNICA:



Para el presente mes de Mayo, se realizó la publicación de los extractos de consultas presentadas principalmente por las municipalidades, para los meses de agosto, setiembre, octubre, noviembre y diciembre 2019, así como de enero, marzo y abril del 2020, los cuales puede consultar en la siguiente dirección electrónica, apartado **+** **ÓRGANO NORMALIZACIÓN TÉCNICA**, Sección **+** **EXTRACTOS DE CONSULTAS**: https://scij.hacienda.go.cr/SCIJ_MHDA/Nuevas_Secciones/mhda_DocsTributarios.aspx?nBaseDato=1&nCodPagina=1



(Imagen con fines ilustrativos)