

Boletín Informativo DIGESTO TRIBUTARIO



Dirección Normativa

La Dirección Normativa, por medio de la Subdirección del Digesto Tributario, informa que durante el mes de JULIO 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, cuya discusión esté relacionada directamente con la materia tributaria y, aunque pueda no corresponder al mes del Boletín que aquí se edita, se hace necesaria su divulgación por la importancia que reviste lo allí resuelto. Y por último, una quinta sección que muestra aquellos documentos que durante el mes del boletín, fueron remitidos por el Órgano de Normalización Técnica (Órgano especializado en materia de bienes inmuebles) de la Dirección General de Tributación para su publicación.

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 DE CONSULTAS			
2019			
1	1024 28/06/2019	Contrato de transporte. Impuesto sobre el valor agregado: <i>Servicios exentos del impuesto</i> . Junta de Educación. Ministerio de Educación Pública.	Los servicios de transporte de estudiantes contratados por el Ministerio de Educación, estarán exentos del IVA hasta el 31/12/2019, posteriormente, estarán gravados con 13%. Ver texto .
2	2154 02/12/2019	Contrato de transporte. Impuesto sobre el valor agregado: <i>Servicios exentos del impuesto</i> . Junta de Educación. Ministerio de Educación Pública.	Los servicios de transporte de estudiantes contratados por el MEP, estarán exentos del IVA hasta el 31/12/2019, posteriormente, estarán gravados con 13%; mientras que los que se presten a trabajadores o turismo, están gravados con el 13% de IVA. Ver texto .
2020			
3	4 06/01/2020	Impuesto sobre el valor agregado: <i>Servicios exentos del impuesto</i> .	Los servicios de educación privados, en la modalidad de "Educación Técnica" y, en mecánica de motocicletas y cuadracillos, por contar con la acreditación del INA, se encuentran exentos del IVA. Ver texto .
4	32 13/01/2020	Impuesto sobre el valor agregado: <i>Exportación, Servicios gravados, Servicios exentos del impuesto</i> . Instituto Costarricense de Puertos del Pacífico.	Diversas consultas planteadas por el INCOP y relacionadas con: Servicios gravados y exentos del IVA; servicios ligados a la exportación y la carga de contenedores vacíos; a embarcaciones de pasajeros y a las naves; así como tarifarios del INCOP y su situación con proveedores y concesionarias. Ver texto .
5	44 15/01/2020	Comité Cantonal de Deportes y Recreación. Comité municipal. Desconcentración máxima. Exención de impuestos. Exoneración de impuestos. Factura electrónica. Impuesto sobre el valor agregado. Municipalidad. Personalidad jurídica instrumental. Principio de reserva de ley en materia tributaria.	Los comités cantonales no gozan de la no sujeción al IVA, por lo que los bienes y servicios que vendan, presten o adquieran no gozan de la no sujeción del ordinal 9 inciso 2 de la Ley de Impuesto sobre el Valor Agregado. Ver texto .

6	45 15/01/2020	Factura electrónica. Impuesto sobre el valor agregado.	A la actividad del café, se le puede dar un trato igualitario al que se le da a los productores de caña, fundamentado en el procedimiento normado mediante el artículo 28 del Reglamento del Régimen Agropecuario (Folio familiar). <u>Ver texto</u>
7	47 15/01/2020	Impuesto sobre el valor agregado. Moneda. Operaciones con divisas.	La importación de divisas en moneda extranjera, para el caso específico Euros, se encuentra exenta del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA). <u>Ver texto</u>
8	59 03/06/2020	Impuesto sobre el valor agregado: <i>Servicios gravados</i> .	Los servicios relacionados con masajes faciales y otros tratamientos de belleza, se encuentran gravados con una tarifa del 13% del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA), por no formar parte de los servicios de salud humana que tienen una tarifa del 4% de IVA. <u>Ver texto</u> .
9	68 09/06/2020	Consulta tributaria: <i>Artículo 119 Código de Normas y Procedimientos Tributarios</i> . Rechazo ad portas.	Se rechaza ad portas la consulta planteada, por no reunir los requisitos legales de la "consulta tributaria". <u>Ver texto</u> .
10	69 20/01/2020	Alquiler. Bienes inmuebles. Impuesto sobre ganancia de capital: <i>Ganancias de Capital, Base imponible</i> . Impuesto sobre la renta: <i>Exclusiones de renta bruta, Base imponible, Arrendamiento de un inmueble</i> .	La consultante, respecto a las rentas de capital inmobiliario de los meses de julio, agosto y setiembre de 2019, no los debe incluir en la renta bruta para el cálculo del impuesto a las utilidades. <u>Ver texto</u> .
11	71 15/06/2020	Consejo Nacional de Enseñanza Superior Universitaria Privada. Impuesto sobre el valor agregado. Instituto Tecnológico de Costa Rica.	Los servicios de educación prestados por la Fundación del ITCR, están gravados con una tarifa del 2% de IVA, excepto que sus cursos estén autorizados o supervisados por el CONESUP, entonces estarían exentos. <u>Ver texto</u> .
12	83 22/01/2020	Alquiler. Bienes inmuebles. Impuesto sobre ganancia de capital: <i>Base imponible</i> . Impuesto sobre la renta: <i>Exclusiones de renta bruta, Base imponible, Arrendamiento de un inmueble</i> .	La consultante, respecto a las rentas de capital inmobiliario de los meses de julio, agosto y setiembre de 2019, no los debe incluir en la renta bruta para el cálculo del impuesto a las utilidades. <u>Ver texto</u>
13	84 22/01/2020	Alquiler. Impuesto sobre ganancia de capital: <i>Ganancias de Capital, Base imponible</i> . Impuesto sobre la renta: <i>Exclusiones de renta bruta, Arrendamiento de un inmueble</i> .	La consultante, respecto a las rentas de capital inmobiliario de los meses de julio, agosto y setiembre de 2019, no los debe incluir en la renta bruta para el cálculo del impuesto a las utilidades. <u>Ver texto</u> .

14	85 22/01/2020	Alquiler. Bienes inmuebles. Impuesto sobre ganancia de capital: Ganancias de Capital, Base imponible. Impuesto sobre la renta: Exclusiones de renta bruta, Arrendamiento de un inmueble.	La consultante, respecto a las rentas de capital inmobiliario de los meses de julio, agosto y setiembre de 2019, no los debe incluir en la renta bruta para el cálculo del impuesto a las utilidades. <u>Ver texto</u> .
15	96 22/01/2020	Agente de retención. Caja chica. Impuesto sobre la renta: Retención, Agente de retención, Retención en la fuente. Retención en la fuente.	En compras por caja chica, en virtud del principio de legalidad, esta Dirección se ve impedida de establecer excepciones a la obligación de retener el 2%, cuando el propio Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta no las contempla. <u>Ver texto</u> .
16	98 22/01/2020	Contratación administrativa. Estado. Factura electrónica: Tratamiento tributario. Impuesto sobre el valor agregado: Tratamiento tributario, Hecho generador. Institución pública.	Tratamiento tributario en las contrataciones con las instituciones del Estado, antes y después de la entrada en vigencia de la Ley N° 9635, conforme a la normativa para el IVA y las condiciones en cuanto a la facturación electrónica. <u>Ver texto</u> .
17	100 22/01/2020	Comité Cantonal de Deportes y Recreación. Comité municipal. Desconcentración máxima. Exención de impuestos. Exoneración de impuestos. Factura electrónica. Impuesto sobre el valor agregado. Municipalidad. Personalidad jurídica instrumental. Principio de reserva de ley en materia tributaria.	Los comités cantonales no gozan de la no sujeción al IVA, por lo que los bienes y servicios que vendan, presten o adquieran no gozan de la no sujeción del ordinal 9 inciso 2 de la Ley de Impuesto sobre el Valor Agregado. <u>Ver texto</u> .
18	149 28/01/2020	Consulta tributaria: Artículo 119 Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Rechazo ad portas.	Se rechaza ad portas la consulta planteada, por no reunir los requisitos legales de presentación. <u>Ver texto</u> .
19	151 28/01/2020	Asociación cooperativa. Factura electrónica. Impuesto sobre el valor agregado: Servicios gravados.	Consultas relacionadas con la forma de facturación de los descuentos y del tratamiento de las notas de débito y crédito, entre una cooperativa y sus clientes, que a su vez son proveedores también de la cooperativa. <u>Ver texto</u> .
20	167 29/01/2020	Consulta tributaria: Consulta 119. Rechazo ad portas.	Se rechaza ad portas la consulta planteada, por no reunir los requisitos legales de presentación. <u>Ver texto</u> .
21	188 29/01/2020	Consulta tributaria: Artículo 119 Código de Normas y Procedimientos Tributarios,	Se rechaza ad portas la consulta tributaria, por no reunir los requisitos legales. <u>Ver texto</u> .

		Consulta 119. Rechazo ad portas.	
22	191 30/01/2020	Impuesto sobre el valor agregado: Servicio de hotelería, Hotelería, Servicios Turísticos.	Se mantiene incólume el oficio DGT-2244-2019 del 18/12/2019, por ser fiel reflejo de lo consultado y de la normativa que rige la materia. <u>Ver texto</u> .
23	195 30/01/2020	Deberes formales y materiales del contribuyente: Declaración de inscripción modificación de datos y desinscripción de oficio D140, Declarante. Directriz administrativa. Impuesto sobre la renta: No sujeción al impuesto, Entidades no sujetas al impuesto, Emisión de facturas, No emisión o entrega de facturas. Notificación del acto administrativo. Organización de las Naciones Unidas. Potestad disciplinaria en el empleo público. Procedimiento administrativo sancionatorio tributario.	No es factible sancionar a la Oficina de las Naciones Unidas de Servicios de Proyectos (UNOPS), por el incumplimiento de deberes formales, como es el caso de la falta de inscripción como declarante o la no presentación de declaraciones tributarias. <u>Ver texto</u> .
24	221 04/02/2020	Canasta básica alimentaria. Impuesto sobre el valor agregado: Mercancía gravada, Canasta básica tributaria.	Ni la venta de tacos agrícolas (para llantas agrícolas) y las llantas recauchadas (agrícolas), se encuentran exentas del IVA, por no formar parte de la lista de bienes exentos de la Canasta Básica Tributaria. <u>Ver texto</u> .
25	222 04/02/2020	Dividendos. Impuesto sobre ganancia de capital. Impuesto sobre la renta: Dividendos, Renta Disponible. Impuesto sobre los dividendos: Dividendos, Distribución de utilidades o excedentes pagados a beneficiarios. Renta disponible de las sociedades de capital.	Tratamiento tributario en la distribución de dividendos por parte de empresas que conforman un grupo económico, con empresas de primer, segundo y tercer nivel; incluso con su casa matriz en el extranjero. <u>Ver texto</u> .
26	228 05/02/2020	Asociación solidarista. Factura electrónica. Impuesto sobre ganancia de capital. Impuesto sobre la renta: Asociaciones, Impuesto sobre las utilidades, Ganancias de Capital.	Tratamiento tributario de las operaciones que realizan las asociaciones solidaristas, en sus relaciones mercantiles o no, con sus asociados y no asociados o terceros ajenos; a la luz de los Impuestos sobre las Rentas de Capital y sobre la Renta; además de la facturación electrónica. <u>Ver texto</u> .
27	237 07/02/2020	Contrato de participación. Entidad financiera. Fondos de inversión. Personalidad jurídica. Régimen aduanero de Zonas	Consulta relacionada con sustitución de administrador de zona franca. <u>Ver texto</u> .

		Francas. Sociedad administradora de fondos de inversión. Títulos de participación.	
28	248 10/02/2020	Impuesto sobre el valor agregado: Primas de seguros, Servicios gravados, Servicios exentos del impuesto. Póliza. Póliza de riesgos del trabajo. Póliza de vida. Universidad de Costa Rica.	Los únicos seguros exentos del IVA son las primas de seguros de riesgos del trabajo, primas por seguros de agropecuarios y por viviendas de interés social; no así las pólizas de seguro personales, que estarían gravadas. <u>Ver texto</u>
29	277 19/02/2020	Contribución especial. Contribución especial parafiscal en materia de telecomunicaciones. Contribución parafiscal. Fuentes del Derecho administrativo. Gastos no deducibles del impuesto sobre la renta. Impuesto sobre la renta: Gastos no deducibles. Impuestos. Principio de reserva de ley en materia tributaria. Tasa. Tributos.	La contribución parafiscal denominada Contribución especial parafiscal de operadores y proveedores de telecomunicaciones a Fonatel, no es deducible del Impuesto sobre la Renta, por no ser gasto útil y necesario para generar la renta gravable y tampoco lo dispuso el legislador cuando la creó. <u>Ver texto</u> .
30	325 27/02/2020	Impuesto sobre el valor agregado: Servicios gravados. Servicio de agua potable.	Una vez que la municipalidad cuente con los mecanismos necesarios para la medición del consumo de agua potable, deberá de valorar si el consumo supera o no los 30 metros cúbicos, para el cobro del respectivo impuesto del IVA. <u>Ver texto</u> .
31	326 27/02/2020	Contrato leasing financiero: Tratamiento tributario. Impuesto sobre el valor agregado: Servicios gravados, Arrendamiento con opción de compra.	Consultas relacionadas con el leasing (arrendamiento) con opción de compra, mismo que se encuentra gravado con IVA. <u>Ver texto</u>
32	327 27/02/2020	Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos. Impuesto sobre el valor agregado: Servicios exentos del impuesto. Ministerio de Educación Pública	Los servicios de transporte de estudiantes contratados directamente con el Ministerio de Educación, estuvieron exentos hasta el 31/12/2019 y siempre y cuando estuvieran además regulados (las tarifas) por la ARESEP. <u>Ver texto</u> .
33	328 27/02/2020	Autorizaciones y permisos del Ministerio de Salud. Impuesto sobre el valor agregado: No sujeción al impuesto. Ministerio de Salud. Permiso sanitario. Registro sanitario de producto	Los permisos sanitarios y registros emitidos por el Ministerio de Salud, no se encuentran sujetos al IVA. <u>Ver texto</u> .
34	330 27/02/2020	Exportación de mercancía. Impuesto sobre el valor agregado: Exportación, Servicios	Consultas sobre los servicios prestados y relacionados con las exportaciones y su tratamiento tributario, a la luz del Impuesto sobre el Valor Agregado

		de transporte marítimos y terrestres.	(almacén fiscal, transporte, logística integral, entre otros). <u>Ver texto</u> .
35	331 27/02/2020	Factura electrónica. Impuesto sobre el valor agregado: Servicios gravados.	Consulta sobre el cobro del IVA en una factura por servicios prestados al ICE, antes y después de la vigencia de la Ley N° 9635, que vino a regular el Impuesto sobre el Valor Agregado (porción de tiempo gravada). <u>Ver texto</u> .
36	335 28/02/2020	Banco Popular y de Desarrollo Comunal. Información tributaria: Medios electrónicos, Intercambio de información internacional. Intercambio de información tributaria entre Costa Rica y Estados Unidos de América.	Consultas del Banco Popular, relacionadas con la aplicación de la Ley sobre el Cumplimiento Fiscal relativo a Cuentas en el Extranjero (FATCA-EEUU) y, ante el Servicio de Impuestos Internos de los Estados Unidos de América (Abreviado en IRS). <u>Ver texto</u> .
37	339 27/02/2020	Alquiler. Crédito fiscal. Impuesto sobre el valor agregado: Tratamiento tributario, Contrato turístico, Base imponible, Servicios gravados, Arrendamiento de bienes de capital.	Tratamiento tributario de la actividad de renta y/o alquiler (renting) de vehículos, a la luz del Impuesto sobre el Valor Agregado, cuando se tiene contrato turístico, sobre todo en la aplicación de los créditos fiscales. <u>Ver texto</u> .
38	340 03/03/2020	Crédito fiscal. Fuentes del Derecho administrativo. Impuesto sobre el valor agregado. Interpretación de la norma tributaria. Interpretación de leyes. Jerarquía normativa.	Los créditos fiscales pagados o soportados por el consultante, relacionados con las operaciones de ventas exentas que adquiriera la empresa China Harbour Engineering Company, se le concede el derecho pleno al crédito fiscal. <u>Ver texto</u> .
39	341 03/03/2020	Agente de retención. Consulta tributaria: Consulta 119. Rechazo ad portas. Retención de impuestos. Retención en la fuente.	Se rechaza ad portas la consulta tributaria planteada, por no reunir los requisitos legales (de la consulta) y que tenía que ver con la retención sobre honorarios que paga la Corte Suprema o las partes de un proceso que en algunas veces es en dólares, pero que deben convertirse a colones. <u>Ver texto</u> .
40	349 04/03/2020	Alquiler. Impuesto sobre ganancia de capital: Ganancias de Capital, Base imponible. Impuesto sobre la renta: Impuesto sobre las utilidades, Exclusiones de renta bruta, Arrendamiento de un inmueble.	La consultante, respecto a las rentas de capital inmobiliario de los meses de julio, agosto y setiembre de 2019, no los debe incluir en la renta bruta para el cálculo del impuesto a las utilidades. <u>Ver texto</u> .
41	350 04/03/2020	Alquiler. Impuesto sobre ganancia de capital: Ganancias de Capital, Base imponible. Impuesto sobre la renta: Impuesto sobre las utilidades,	La consultante, respecto a las rentas de capital inmobiliario de los meses de julio, agosto y setiembre de 2019, no los debe incluir en la renta bruta para el cálculo del impuesto a las utilidades. <u>Ver texto</u> .

		Exclusiones de renta bruta, Arrendamiento de un inmueble.	
42	351 04/03/2020	Alquiler. Impuesto sobre ganancia de capital: Ganancias de Capital, Base imponible. Impuesto sobre la renta: Impuesto sobre las utilidades, Exclusiones de renta bruta, Arrendamiento de un inmueble	La consultante, respecto a las rentas de capital inmobiliario de los meses de julio, agosto y setiembre de 2019, no los debe incluir en la renta bruta para el cálculo del impuesto a las utilidades. <u>Ver texto</u>
43	352 04/03/2020	Alquiler. Impuesto sobre ganancia de capital: Ganancias de Capital, Base imponible. Impuesto sobre la renta: Impuesto sobre las utilidades, Exclusiones de renta bruta, Arrendamiento de un inmueble.	La consultante, respecto a las rentas de capital inmobiliario de los meses de julio, agosto y setiembre de 2019, no los debe incluir en la renta bruta para el cálculo del impuesto a las utilidades. <u>Ver texto</u> .
44	353 04/03/2020	Alquiler. Impuesto sobre ganancia de capital: Ganancias de Capital, Base imponible. Impuesto sobre la renta: Impuesto sobre las utilidades, Exclusiones de renta bruta, Arrendamiento de un inmueble.	La consultante, respecto a las rentas de capital inmobiliario de los meses de julio, agosto y setiembre de 2019, no los debe incluir en la renta bruta para el cálculo del impuesto a las utilidades. <u>Ver texto</u> .
45	361 06/03/2020	Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero. Entidad financiera. Factura electrónica. Impuesto sobre el valor agregado.	Las entidades financieras reguladas por las superintendencias adscritas al CONASSIF, no están obligadas a emitir comprobantes electrónicos, siempre y cuando no vendan bienes ni presten servicios gravados con el Impuesto sobre el Valor Agregado. <u>Ver texto</u> .
46	365 06/03/2020	Devolución de impuestos. Impuesto sobre el valor agregado. Pago. Transferencia electrónica de fondos.	El pago de servicios de salud (humana) por medio de una transferencia electrónica de fondos, no se encuentra autorizada (aún) para que se pueda hacer el reembolso del IVA al momento de la facturación. <u>Ver texto</u> .
47	372 10/03/2020	Impuesto sobre ganancia de capital. Impuesto sobre la renta: Declaración Jurada del Impuesto sobre la Renta D-101. Período fiscal.	Aclaración del oficio DGT-1987-2019, relacionado con la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del P.F. 2019 y siguientes; así como del impuesto sobre ganancias de capital y de la integración de las rentas. <u>Ver texto</u> .
48	374 10/03/2020	Entidades no sujetas al impuesto sobre la renta. Factura electrónica. Fundación. Impuesto sobre la renta: No sujeción al impuesto, Fundaciones, Entidades no sujetas al impuesto.	La Fundación consultante se encuentra debidamente inscrita en el código de actividad, según su actividad y fin social y, no está sujeta al Impuesto sobre la Renta ni a emitir comprobantes electrónicos, siempre y cuando no vendan bienes o servicios afectos al IVA. <u>Ver texto</u> .

49	382 12/03/2020	Base imponible. Fuentes del Derecho administrativo. Hecho generador de la obligación tributaria. Impuesto sobre la renta: Tratamiento tributario.	Diversas consultas relacionadas con el tratamiento tributario del Impuesto sobre las Rentas de Capital, Ganancias y Pérdidas de Capital (Rentas de capital inmobiliario); entre ellas: hecho generador, declaración, plazo de presentación y pago, entre otras. <u>Ver texto</u> .
50	387 13/03/2020	Gastos deducibles del impuesto sobre la renta: Comprobantes autorizados, Gastos necesarios. Peaje. Taxi.	Los gastos incurridos en: peaje, pasaje de taxi y/o tren y parquímetros municipales, son gastos deducibles y se encuentran exentos de la emisión de un comprobante electrónico conforme a derecho, por razones de excepción legal. <u>Ver texto</u> .
51	395 16/03/2020	Convenio, acuerdo y tratado internacional. Entidad financiera. Información tributaria: Información de trascendencia tributaria, Intercambio de información internacional.	Los depósitos de los fondos que integran el FCL, administrados por Popular Pensiones, efectivamente corresponden a cuentas no reportables, en aplicación de lo dispuesto en el apartado C (17) (b) (iii) subapartados del 1 al 4 de la Resolución DGT-R-006-2017. <u>Ver texto</u> .
52	424 24/03/2020	Consulta tributaria: Artículo 119 Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Rechazo ad portas.	Consulta tributaria no reúne los requisitos legales del artículo 119 del código tributario, por lo que se rechaza ad portas. <u>Ver texto</u>
53	425 24/03/2020	Banco de Costa Rica. Exención de impuestos. Exoneración de impuestos. Impuesto sobre el valor agregado: Servicios exentos del impuesto. Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados.	Los proyectos financiados por préstamos, que hayan sido aprobados por ley previo a la vigencia de la Ley N° 9635 y, se haya dispuesto la exoneración de todo tributo y así fuese publicado en el cartel de licitación, se encontrará exento del pago del IVA. <u>Ver texto</u> .
54	426 24/03/2020	Consulta tributaria: Artículo 119 Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados. Reajuste de precios en la contratación administrativa. Rechazo ad portas.	La consulta planteada por A y A, relacionada con ajuste de precios en una contratación, no reúne los requisitos legales del artículo 119 del código tributario, por lo que se rechaza ad portas. <u>Ver texto</u> .
55	432 25/03/2020	Empresa pública. Empresa pública estatal. Estado. Impuesto sobre el valor agregado: Tratamiento tributario, Hecho generador, Servicios gravados. Institución pública. Principio de inmunidad	Tratamiento tributario en la aplicación del Impuesto sobre el Valor Agregado (generalidades), por la prestación de servicios a instituciones públicas antes y después de la entrada en vigencia de la Ley N° 9635 (principio de inmunidad fiscal del Estado). <u>Ver texto</u> .

		fiscal. Sociedad anónima adscrita a institución pública.	
56	433 25/03/2020	Caja Costarricense de Seguro Social. Contratación administrativa. Exoneración de impuestos. Hecho generador de la obligación tributaria. Impuesto timbre fiscal: Timbre fiscal. Timbres.	Se reitera que los particulares, cuando celebren contratos con la CCSS, están exentos del pago del impuesto del timbre fiscal, siempre y cuando el objeto de la contratación sea la adquisición de bienes y servicios útiles y necesarios para el cumplimiento de los fines propios de la seguridad social. <u>Ver texto</u> .
57	454 30/03/2020	Factura electrónica. Impuesto sobre el valor agregado: Servicios gravados, Comisiones, Servicios administrativos, Servicios exentos del impuesto. Salario.	Las comisiones por la prestación de servicios de administración de planilla (pago de salarios, horas extras, vacaciones, prestaciones sociales a empleados) de otras empresas, se encuentran gravadas con el impuesto al valor agregado y a la emisión de facturas electrónicas. <u>Ver texto</u> .
58	455 30/03/2020	Factura electrónica. Impuesto sobre el valor agregado: Servicios gravados, Comisiones, Servicios administrativos, Servicios exentos del impuesto	Las comisiones por la prestación de servicios de administración de planilla (pago de salarios, horas extras, vacaciones, prestaciones sociales a empleados) de otras empresas, se encuentran gravadas con el impuesto al valor agregado y a la emisión de facturas electrónicas. <u>Ver texto</u> .
59	456 30/03/2020	Comité Cantonal de Deportes y Recreación. Comité Distrital de Deportes y Recreación. Comité municipal. Impuesto sobre el valor agregado: No sujeción al impuesto. Municipalidad.	Los Comités Cantonales de Deportes y Recreación, adscritos a las Municipalidades, deben entenderse como no sujetos al impuesto sobre el valor agregado. <u>Ver texto</u>
60	461 01/04/2020	Accionista: Acciones. Deberes formales y materiales del contribuyente: Sanción administrativa, Incumplimiento suministro de información, Declaración informativa.	Tratamiento tributario: Aplicación de la obligación del suministro de información relacionada con el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales (RTBF); generalidades, obligados, sanciones, % de participación, entre otros. <u>Ver texto</u> .
61	472 03/04/2020	Impuesto sobre el valor agregado: Tratamiento tributario, Servicios gravados, Débito fiscal.	El alquiler de aeronaves y el derecho de uso de marca, considerados como importación de servicios y aún cuando sean prestados por no domiciliados, se encuentran gravados con IVA y tarifa del 13%, por darse una inversión del sujeto pasivo. <u>Ver texto</u> .

62	481 06/04/2020	Gastos deducibles del impuesto sobre la renta: Intereses, Gastos financieros. Impuesto sobre la renta: gastos deducibles, Impuesto sobre las utilidades, Intereses, Gastos financieros. Principio de la realidad económica: Convenio entre particulares.	Tratamiento tributario sobre la deducibilidad máxima de intereses [Utilidad antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (Uaiida)], conforme lo dispone la Ley del Impuesto sobre la Renta (art. 9 bis). <u>Ver texto</u>
63	494 13/04/2020	Impuesto sobre el valor agregado: Hecho generador, Servicios gravados, Importación de Mercancías, Servicios de transporte marítimos y terrestres.	Consultas relacionadas con la aplicación del IVA en la prestación de servicios de transporte, relacionados con las importaciones, tanto a nivel terrestre, marítimo y/o aéreo. <u>Ver texto</u> .
64	495 13/04/2020	Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos. Consejo de Transporte Público y Ferrocarriles. Impuesto sobre el valor agregado: Servicios exentos del impuesto.	Los servicios de transporte de personas, estará exento del IVA, siempre y cuando se cumpla con los dos presupuestos legales para tal fin. <u>Ver texto</u> .
65	523 20/04/2020	Impuesto sobre la renta: Inscripción como contribuyente, Tarifa del impuesto. Incentivo fiscal a la pequeña industria.	Aplicación de la tarifa reducida del impuesto sobre la renta, para las micro y pequeñas empresas, a la luz del artículo 15, inciso b) de la Ley del citado impuesto. <u>Ver texto</u>
66	528 20/04/2020	Derecho de circulación. Gastos deducibles del impuesto sobre la renta. Posesión en concepto de titular. Registro de vehículo. Vehículos.	No es deducible el gasto por marchamo en la venta de vehículos usados, por no estar registrados a nombre del vendedor, lo que a su vez conlleva a que los comprobantes de respaldo del marchamo se emitan a nombre del propietario, a pesar de que el costo lo sufrague el vendedor (agencia de carros). <u>Ver texto</u> .
67	544 27/04/2020	Impuesto sobre ganancia de capital: Ganancias de Capital. Impuesto sobre la renta: Bienes inscribibles traspasados a fideicomiso, Aportes, Traspaso de bienes.	Consultas relacionadas con el impuesto a las rentas de capital cuando se dan traspasos de inmuebles, entre personas físicas y/o jurídicas, sean éstas últimas, ya constituidas o por constituirse, después de la entrada en vigencia de la ley N° 9635 (tratamiento tributario). <u>Ver texto</u> .
68	545 26/04/2020	Agente de retención. Descuento de facturas. Impuesto sobre la renta: Agente de retención, Retención en la fuente. Municipalidad. Retención de impuestos. Retención en la fuente.	La municipalidad es la obligada a practicar la retención del 2% como adelanto al impuesto sobre las utilidades, aunque se hayan cedido las facturas a una asociación para su cobro por parte del proveedor. <u>Ver texto</u> .
69	546 26/04/2020	Asociación: Exención. Asociación cooperativa. Asociación solidaria. Factura electrónica.	Tratamiento tributario en la aplicación de escalas de tarifas en la distribución de excedentes en asociaciones solidarias y

		Impuesto sobre ganancia de capital: Ganancias de Capital. Impuesto sobre la renta: Asociaciones, Intereses. Intereses: Tarifa del impuesto.	asociaciones cooperativas y, en materia de facturación de intereses sobre préstamos a afiliados y terceros ajenos. <u>Ver texto</u> .
70	547 27/04/2020	Impuesto sobre remesas al exterior: Servicios, Servicios profesionales, Doble imposición, Servicios gravados, Honorarios, Comisiones, Extranjeros que prestan servicios en el país. Vigencia de la ley.	Consulta relacionada con la aplicación de la tarifa de impuesto sobre remesas al exterior, por servicios profesionales prestados en Costa Rica por empresa extranjera, sin relación de dependencia (tarifa del 25%). <u>Ver texto</u>
71	558 04/05/2020	Impuesto sobre el valor agregado: No sujeción al impuesto. Salud animal. Servicio Nacional de Salud Animal. Tasa.	No están sujetos al IVA los servicios realizados directamente por los entes públicos, siempre que el suministro de bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo sin contraprestación alguna, o cuando el pago requerido sea de naturaleza tributaria, caso SENASA. <u>Ver texto</u> .
72	560 04/05/200	Factura electrónica. Impuesto sobre el valor agregado: Tratamiento tributario, Servicios de construcción, Subcontratación de servicios.	Consultas relacionadas con los servicios de construcción (ingenierías, arquitectura, y otros), respecto a la forma de facturación y del tratamiento cuando hay de por medio la compra de materiales para la prestación de ese servicio. <u>Ver texto</u> .
73	579 06/05/2020	Impuesto sobre la renta: Principio de Territorialidad, Territorialidad, Impuesto sobre las utilidades, Exclusiones de renta bruta, Ingresos no gravables, Casos especiales para tratar utilidades en Costa Rica.	Por tratarse de rentas extraterritoriales, no deben ser declaradas en Costa Rica y tampoco existe la obligación de inscribirse como contribuyente (Principio de Territorialidad). <u>Ver texto</u> .
74	601 11/05/2020	Bienes inmuebles. Fusión y transformación de sociedades comerciales. Impuesto sobre ganancia de capital. Impuesto sobre la renta.	En caso de una fusión por absorción, se mantiene la posibilidad de aplicar la tarifa del 2,25% para calcular el impuesto sobre ganancias de capital ante la primera venta de un bien inmueble cuya fecha de adquisición sea anterior al 1 de julio de 2019. <u>Ver texto</u> .
75	602 11/05/2020	Bono familiar de vivienda. Factura electrónica: <i>Tratamiento tributario</i> . Impuesto sobre el valor agregado: <i>Tratamiento tributario, Servicios de construcción, Empresas de construcción, Insumos para la</i>	Tratamiento tributario en la aplicación del IVA y facturación electrónica, cuando un beneficiario de bono familiar, contrata directamente a una empresa o persona para que le construya la casa. <u>Ver texto</u> .

		<i>construcción de Viviendas de Interés Social.</i>	
76	603 11/05/2020	Diferencias cambiarias. Impuesto sobre ganancia de capital: <i>Ganancias de Capital.</i> Impuesto sobre la renta: <i>Diferencial cambiario, Rendimiento por reinversiones, Impuesto sobre los rendimientos del mercado financiero, Diferencias Cambiarias, Rendimientos Financieros</i>	Las rentas que obtenga CORBANA del capital mobiliario o ganancias de capital asociadas con las inversiones de los fondos que administra (Contingencias, Garantía y Rehabilitación; y Prevención e Infraestructura), están sujetos al impuesto sobre ganancias de capital. Ver texto
77	604 11/05/2020	Exoneración de tributos. Impuesto sobre remesas al exterior: <i>Servicios profesionales, Agente de retención, Retención en la fuente, Renta fuente costarricense, Honorarios, Extranjeros que prestan servicios en el país.</i> Ministerio de Comercio Exterior.	COMEX debe retener impuesto del 25% sobre remesas al exterior, por los servicios contratados con profesionales extranjeros; mientras que estará exento de tributos por el Programa de Integración Fronteriza. Ver texto .
78	612 13/05/2020	Consejo de seguridad vial. Impuesto sobre el valor agregado	El Consejo de Seguridad Vial es una dependencia del Ministerio de Obras Públicas y Transportes, por lo que dicha institución debe cancelar el IVA que corresponda en la adquisición de bienes y servicios a partir del 01/01/2020. Ver texto .
79	617 13/05/2020	Deberes formales y materiales del contribuyente: <i>Incumplimiento suministro de información, Información de trascendencia tributaria, Documentación de trascendencia tributaria.</i>	Consulta relacionada con la aplicación de la Resolución sobre la debida diligencia en el suministro de información de las entidades financieras y no financieras, para el intercambio automático de información tributaria, conforme al CRS de OCDE, por parte de COOPECO. Ver texto
80	618 13/05/2020	Deberes formales y materiales del contribuyente: <i>Información de trascendencia tributaria.</i>	Coopeco expone su justificación para considerarse una institución financiera no sujeta a reportar, conforme la Ley FATCA. Ver texto
81	629 15/05/2020	Consulta tributaria: <i>Artículo 119 Código de Normas y Procedimientos Tributarios.</i> Rechazo ad portas.	Se rechaza ad portas la consulta tributaria, por no reunir los requisitos legales del artículo 119 del código tributario. Ver texto
82	632 18/05/2020	Consulta tributaria: <i>Artículo 119 Código de Normas y Procedimientos Tributarios.</i> Rechazo ad portas.	Se rechaza ad portas la consulta tributaria, por no reunir los requisitos legales del artículo 119 del código tributario. Ver texto .

83	637 18/05/2020	Contrato de fideicomiso. Exoneración de impuestos. Exoneración de tributos. Impuesto sobre el traspaso de bienes inmuebles. Impuesto timbre fiscal: <i>Timbre fiscal</i> . Poder Judicial. Timbres.	Se reitera que el Contrato de Fideicomiso Inmobiliario Poder Judicial 2015, le son aplicables los mismos beneficios fiscales que tiene el Poder Judicial (exoneraciones). <u>Ver texto</u> .
84	645 18/05/2020	Adquisición de títulos valores. Emisión de títulos valores. Entidades no sujetas al impuesto sobre la renta. Exención de impuestos. Exoneración de impuestos. Impuesto sobre fondos de inversión provenientes de títulos valores u otros activos. Impuesto sobre ganancia de capital: <i>Ganancias de Capital, Valoración de activos financieros</i> . Impuesto sobre la renta: <i>Impuesto sobre los rendimientos del mercado financiero, Activos Financieros, Inversiones en Títulos Valores, Rendimientos Financieros</i> . Títulos valores.	Diversas consultas referentes a inversiones en títulos valores y su tratamiento tributario antes y después de la entrada en vigencia de la Ley N° 9635, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (LFFP), respecto al impuesto a las Rentas de Capital Mobiliario. <u>Ver texto</u>
85	646 18/05/2020	Accionista. Deberes formales y materiales del contribuyente: <i>Información de trascendencia tributaria, Documentación de trascendencia tributaria</i> .	RECOPE debe presentar cada año la declaración de accionistas y beneficiarios finales en el sistema del RTBF, aunque el cien por ciento (100%) de sus acciones le pertenezcan al Estado. <u>Ver texto</u> .
86	647 19/05/2020	Deberes formales y materiales del contribuyente: <i>Información de trascendencia tributaria</i> .	Tratamiento para la presentación de declaraciones extraordinarias del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales (RTBF). <u>Ver texto</u> .
87	649 20/05/2020	Canasta básica alimentaria. Crédito fiscal. Impuesto sobre el valor agregado: <i>Tratamiento tributario, Canasta básica tributaria</i> .	Tratamiento tributario en la aplicación de los créditos fiscales en las transacciones de semovientes vivos (vacas o toros), desde el punto de vista del Impuesto sobre el Valor Agregado y sus alcances con los bienes de la Canasta Básica Tributaria (alimentaria). <u>Ver texto</u> .
88	867 17/07/2020	Diferencias cambiarias: <i>Fuente costarricense, gastos deducibles</i> . Impuesto sobre la renta: <i>Ingresos afectos, Diferencial cambiario, Diferencias Cambiarias, Ingresos percibidos o devengados</i> .	Tratamiento tributario del diferencial cambiario, a la luz de las nuevas regulaciones normativas de la Ley del Impuesto sobre la Renta, su reglamento y sus reformas (en ambas normas). <u>Ver texto</u> .

RESOLUCIONES DE LA DGT

2020

89	14 17/06/2020	Convenio, acuerdo y tratado internacional. Exención de impuestos. Exoneración de impuestos. Impuesto sobre ganancia de capital: <i>Ganancias de Capital</i> . Impuesto sobre la renta: <i>Exención, Impuesto sobre los rendimientos del mercado financiero, Rendimientos Financieros</i> . Modificación de resolución. Plazos. Plazos en materia tributaria. Procedimiento administrativo tributario.	Modifica 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 .
90	15 14/07/2020	Deberes formales y materiales del contribuyente: Declaración de impuestos, Presentación tardía de declaración tributaria. Declaración jurada tributaria. Prórroga de plazos en el procedimiento administrativo.	Se prorroga el plazo para la presentación y cancelación de las declaraciones correspondientes a las obligaciones tributarias de varios impuestos, hasta el día 20 de julio de 2020, sin generación de intereses ni multas. Ver texto

DIRECTRIZ DE LA DGT

2020

91	4 10/06/2020	Consulta tributaria: <i>Artículo 119 Código de Normas y Procedimientos Tributarios</i> . Directriz administrativa. Petición tributaria. Procedimiento administrativo.	Lineamientos y directrices aplicables para la atención de las consultas tributarias amparadas en el artículo 119 del CNPT. Ver texto
----	-----------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

DIRECCIÓN GENERAL DE HACIENDA (DGH)

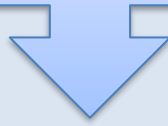
RESOLUCIONES DE LA DGH

2020

92	33 07/07/2020	Impuesto específico por unidad de consumo de bebidas alcohólicas: <i>ajustes</i> . Ley de creación de cargas tributarias sobre licores, cervezas y cigarrillos.	Actualícense los montos del impuesto específico por cada mililitro de alcohol absoluto. 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:



Para esta ocasión, se ha escogido la resolución N° 004156-F-S1-2019¹ de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, de las catorce horas cuarenta y cinco minutos del veintiocho de noviembre de dos mil diecinueve, relacionada con determinaciones de oficio sobre base cierta y/o base presunta (artículos 124 y 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, entre otros). Básicamente sobre en qué momento se puede y debe aplicar la base presunta por sobre la base cierta, incluso, las razones para desconocer la contabilidad por ser llevada de forma irregular. Desarrolla además la aplicación fiscal de los gastos de organización o pre-operativos en materia de la construcción (condominios, por ejemplo). Aborda también el por qué se justifica la aplicación del régimen sancionador (artículo 81 CNPT), aun y cuando la determinación se haga por la vía de la base presunta.

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

“[...] **VIII.-** Sobre la indebida aplicación del método de base presunta y concretamente, el reclamo de que el Tribunal no valoró si se daban las condiciones para la procedencia de ese método subsidiario con base en las reglas previstas en los artículos 125 inciso b) y 124 incisos a), b) y c) del CNPT, esta Sala estima, contrario a lo argüido por la casacionista, en este asunto tanto para la determinación de los ingresos como de los costos y gastos, sí era necesario acudir a la aplicación automática del método de determinación presuntiva, pues no se presentaban las condiciones necesarias a fin de establecer el tributo sobre base cierta. Recuérdese, como complemento de la facultad de fiscalización y verificación incorporadas al ordenamiento tributario por el artículo 123 del CNPT, el ordinal 124 ibídem, establece la posibilidad de acudir a la determinación de oficio, cuando no se hayan presentado declaraciones juradas, o cuando las presentadas hayan sido objetadas por la AT, por considerarlas falsas, ilegales o incompletas. En este

¹ Tomado de Sistema de Jurisprudencia Judicial denominado NEXUS.PJ del Poder Judicial el día 02 de setiembre de 2020 en la siguiente página electrónica: <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0004-963580>

tanto, de conformidad al numeral 125 del CNPT, la determinación puede ser realizada por la AT, "a) Como tesis general sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria; y b) Si no fuere posible, sobre base presunta...". Acorde a los mandatos 124 y 125 ibídem, la Administración puede recurrir a la determinación presunta, cuando el contribuyente no lleva los libros de contabilidad y registros de ley, si no se presentare los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionan los datos e informaciones que se soliciten; y cuando, la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa. En este entendido, la determinación por vía de presunción es un mecanismo excepcional, el cual puede ser utilizado por la AT, cuando no sea posible conocer en forma directa los hechos generadores de la obligación. Entonces, en caso de determinarse de oficio la obligación tributaria, la AT debe definir si acude a la determinación mediante el método de la base cierta (considerando los elementos que permitan conocer de forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria) o sobre base presunta (tomando en cuenta los hechos y circunstancias, que estén relacionadas con el hecho generador de la obligación tributaria y que le permitan determinar el quantum de la obligación por no contar con elementos ciertos). Antes ese panorama, si la AT se encuentra con defectos, insuficiencia o contradicciones de los registros contables, como sucedió en el presente caso, es dable que recurriera a los indicios para estimar la cuantía de la obligación tributaria. La norma 124 del CNPT no establece que esa ausencia de documentos sea parcial o total, bastaba que faltaran ciertos respaldos de gastos para que el Auditor acudiera al método de base presunta. De hecho, pese a que los registros contables presentados por Manat fueran considerados irregulares por la AT y existiera un faltante de comprobantes, esto no era óbice para que se considerara en parte aquella información, pero como indicios, los cuales permitirían determinar la respectiva obligación tributaria. Ahora bien, en este asunto, es claro que mediante el Traslado de Cargos 2752000026763, el Área de Fiscalización de la AT de Guanacaste, determinó de oficio la obligación tributaria a cargo de la empresa del período fiscal 2008, objetando la declaración del impuesto sobre la renta presentada por el contribuyente, por considerarla defectuosa e irregular. Ese es el motivo por el cual la AT acudió a la determinación sobre base presunta, según lo establecido en el numeral 125 del CNPT, es decir, al constatar irregularidades en la contabilidad de Manat (numeral 124 incisos b) y c) ibídem). Precisamente, se evidenció un faltante de elementos que permitieran verificar directamente los datos declarados, debido a lo siguiente: a) La contabilidad se llevó en forma irregular o defectuosa puesto que Manat no declaró correctamente la totalidad de sus ingresos producto de ventas del proyecto, habiendo vendido solo 21 unidades habitacionales de las unidades que componen el proyecto. 2) Respecto al costo de ventas existieron transacciones que no contaban con los documentos que justificaran fehacientemente cada una de las operaciones señaladas por el Auditor. Lo anterior fue tan evidente, que contestando el requerimiento de información

número 198100042834, del 18 de junio de 2010, la empresa reconoció que su declaración del impuesto sobre la renta del periodo 2008 sí contenía errores e indebido registro de cifras, todo lo cual hizo dudar de su exactitud a la AT. Esas inconsistencias fueron las siguientes: a) Errores en el tipo cambio utilizado; b) Mala contabilización del registro, en el caso particular de la venta de la unidad 501; c) Inclusión por error involuntario de tres ventas que corresponden al periodo 2009; d) Exclusión por error involuntario de tres ventas realizadas dentro del periodo fiscal 2008 pero reportadas en el periodo fiscal 2009; e) La venta de 10 unidades de condominios a Compañía Hotelera Playas de Tamarindo efectuada en Setiembre 04 de 2008, en la cual se dio un error en la contabilización del monto de la compra. Es decir, según la información brindada por la propia accionante, se demostró en el proceso que la AT no contaba con información veraz relativa a las utilidades obtenidas por las ventas de unidades de condominios. Pero lo peor del caso, en lo que al objeto del recurso se refiere, es que el contribuyente dedujo costos o gastos improcedentes. Al punto que los registros de gastos en torno a las 21 unidades vendidas en el periodo 2008 eran inexistentes y defectuosos. La información que existía era duplicada o no existían comprobantes y respaldos de las copias de los cheques presentados. Además, se acreditó que la actora se dedujo en 2008 la totalidad del costo de ventas a setiembre del 2008. Se repite, el 18 de junio de 2010, el Auditor Fiscal tuvo que realizar a la Contribuyente, un requerimiento de información para que presentara justificación mediante comprobantes fehacientes de todos los ingresos del período fiscal 2008, así como de los costos de ventas incurridos en ese mismo período. Es cierto que la empresa contestó el requerimiento de información mediante escrito presentado el 09 de julio de 2010, para lo cual entregó cinco ampos con la información requerida; pero no justificó un método contable determinado cuando el Auditor pidió información. Tampoco justificó que su declaración se basó en el tantas veces citado cardinal 8 inciso n) de la Ley 7092. Luego, los Jueces sí valoraron que el Auditor Fiscal revisó y analizó aquellos documentos que constan en los cuatro ampos sobre los costos de venta del proyecto acumulados al año 2008, concretamente los pagos que realizó a las empresas constructoras Carfisa, S.A. y Bilt, S.A., así como, los denominados "otros costos" (documentación desglosada en los cuadros visibles a folios 595 a 604, 606 a 611, 645 del expediente determinativo). Pero en ellos, se insiste, el Auditor descubrió facturas de costos y gastos que Manat duplicó; cheques sin comprobantes adjuntos, quebrantándose las disposiciones 7 de la Ley 7092 y 11 del Reglamento a la Ley 7092. De hecho, al revisarse los ampos, la AT verificó la información, descubriendo datos incluidos en otros detalles por lo que los disminuyó a \$1.494.538,77. Del total de la suma, se rechazaron ₡403.667.694,57 porque la empresa únicamente aportó copia del comprobante de los cheques. De toda la prueba aportada, se deduce igualmente que Manat declaró la totalidad del costo de ventas a setiembre del 2008 (₡6.846.051.815.00) de un proyecto que consta de 36 condominios, pese a que solo había vendido 21 unidades durante el año fiscal 2008. Fue por tales razones

que sí era necesario determinar el costo de ventas acumulado al 2008 para aquellas 21 unidades habitacionales vendidas. El Auditor debía determinar no solo los costos acumulados a 2008, sino también, los verdaderos costos de las 21 unidades vendidas, y eso fue lo que realizó en sus faenas de verificación, obviamente descartando la deducción practicada por la empresa la cual no fue precisa. Antes, la contribuyente debió justificar con una contabilidad correcta que los costos deducidos correspondían a la realidad económica de ese periodo o de los anteriores si su intención era acumular gastos de organización, precisamente cuando el Auditor solicitó información al respecto. De igual modo, debía documentar y justificar correctamente todos esos gastos de organización si su intención era declararlos por periodos. No debe olvidarse en este extremo, que el contribuyente tiene el deber legal de entregar información que acredite y verifique las situaciones jurídicas tributarias que son de su interés. El hecho de no presentar los respaldos probatorios de los hechos y actos de significación impositiva, lo colocan en la posición analizada, donde la AT debe acudir a presunciones a fin de determinar la obligación tributaria. Por ello, es que el detalle de costos acumulados realizado por el Auditor tampoco fue indebidamente valorado. Así, el método de cálculo utilizado por el funcionario, en aras de determinar el costo de ventas de las 21 unidades habitacionales vendidas en el período fiscal 2008, respondía a distribuir la suma de ¢9.657.207.118,00 entre los 36 condominios de manera proporcional, tomando en cuenta la medida de cada unidad habitacional con base en la información que consta en el Registro Público, obteniendo así el costo de ventas de los 21 condominios enajenados en ese período que respondía a un total de ¢5.231.875.581,29. Antes se le sumó un gasto propio de la sociedad de ¢13.845.748,00, resultando como costo de ventas ¢5.245.721.329,00 (folios 646 y 648 de del expediente administrativo determinativo). Infiriéndose una diferencia del costo de ventas del periodo fiscal 2008 de ¢1.600.330.486,00 si se contrasta con los ¢6.846.051.815,00 que es el costo declarado por Manat. De igual modo, la empresa no presentó siquiera detalle del avance de las obras si su intención era demostrar que el costo por unidad era otro diverso al determinado por el Auditor. Todos esos detalles, aunados a las irregularidades contables advertidas por la Administración, hacen que el monto determinado por concepto de gastos y costos totales de Inversiones Manat en 2008 ascendieron al monto de ¢5.245.721.329,00. De esa forma, tampoco podría existir indebida valoración de toda la prueba advertida en el segundo agravio, cuando es claro que ha sido la Contribuyente quien se ha puesto en esta situación al no demostrar oportunamente que su contabilidad y respaldos de costos guardaban un orden y relación adecuada con los ingresos reportados (los cuales tampoco eran exactos en relación con las ventas de las 21 unidades de condominio). En todo caso, en el proceso se aclaró por parte del Auditor Fiscal que el monto de ¢9.657.207.118,21 corresponde a los costos de ventas **acumulados al 30 de setiembre de 2008** y no al costo total de la obra ya concluida. Es cierto que el testigo Marco Antonio Santos Espinoza indicó que Bilt, S.A. finiquitó su relación con Manat (en octubre y

noviembre del 2008) y que varias unidades habitacionales **quedaron terminadas y unas 10 estaban en obra gris (pendientes de acabados), al punto que calculó** el costo faltante en \$1.400.000,00 a \$1.500.000,00 . *Pero como también alegó el propio Auditor, don Claudio Jiménez Sanabria, no se tomó en cuenta el avance de las obras para determinar el costo de ventas de los 21 condominios vendidos en el período fiscal 2008, toda vez que no fue un dato que haya proporcionado la empresa constructora. Ante todo esto, lo que sí es cierto es que* la parte actora no acreditó el verdadero estado de las 21 unidades habitacionales vendidas en el período fiscal 2008, por lo que el método empleado por el Auditor tenía mayor relevancia, pues esa era justamente su labor, ante la falta de respaldo documental claro y preciso (determinar el costo de ventas de las 21 unidades habitacionales vendidas en el 2008). Por ello, lleva razón el Tribunal cuando considera que: ***“...dicho método no resulta irrazonable o desproporcionado, dado que se basa en un parámetro objetivo, ante la ausencia de otro en que pudiera sustentar su cálculo, pues como indica el propio Auditor Fiscal, el grado de avance de cada una de las obras no fue una información que le fuera proporcionada para realizar su estudio como tampoco fue un aspecto que alegara la empresa actora en alzada a fin combatir el método de cálculo empleado... (lo resaltado es del Tribunal)”***. Ahora bien, si la intención de la Contribuyente era que se atribuyera un costo distinto por metro cuadrado a las unidades terminadas como a las no terminadas, antes debía acreditarse en el proceso determinativo, cuántas unidades estaban terminadas y cuantas no, el costo de cada una, pero especialmente el estado de las 21 unidades vendidas, para que con base en esa información y respaldo de costos (claros y exactos), la Auditoría determinara el total de costos. Ahora, los costos acumulados al 2008, con base en información que la propia auditada presentó, son los indicios más claros para determinar el costo por metro cuadrado de las 21 unidades vendidas. Aunque en el balance de comprobación de 2008, se registraran obras en proceso, esto no era prueba para el Auditor de que las 21 unidades estaban finalizadas, es decir, para el momento del determinativo no se hizo llegar al procedimiento, probanza de que las obras vendidas estuvieran terminadas. Mucho menos del costo de cada una de ellas. En suma, lo que se evidenció fue una serie de irregularidades contables y de sus correspondientes registros, pues la contabilidad de Manat se llevó en forma irregular o defectuosa debido a que por un lado, el Auditado no declaró correctamente la totalidad de sus ingresos producto de las ventas de bienes inmuebles; por el otro, para el periodo fiscal en estudio, declaró la totalidad del costo de ventas del proyecto, habiendo vendido solo 21 unidades habitacionales de las 36 que lo formaban. Además, en la información aportada para valoración del costo de ventas, se encontraron transacciones en las cuales no se aportó la documentación que justificara fehacientemente las operaciones realizadas. Por ese motivo es que la Auditoría Fiscal, en cuanto a los gastos y costos, debía determinar de oficio la obligación tributaria bajo el método de base presunta pues los montos declarados por esos conceptos por Manat no

correspondían con la realidad. Desde esa óptica, la AT se encontraba legalmente facultada para desconocer las formas jurídicas que atentaran contra la realidad de los hechos gravados y afectaran, en su caso, la cuantía de las obligaciones tributarias. Lo anterior se ajusta en un todo a la posición reiterada de esta Cámara, en el sentido que, las inconsistencias contables autorizan la cuantificación del tributo con base presunta, aspecto sobre el cual ha manifestado: *"...la resolución impugnada se ajusta al mérito de los autos, en tanto consideró que las irregularidades detectadas por la Administración Tributaria, en las declaraciones de impuestos... reflejaron inconsistencias en punto a omisiones de ingresos y falta de los respectivos comprobantes, lo mismo que de la documentación justificativa de las operaciones contables. Con esos elementos se desprendió que la contabilidad presentó los apuntados defectos, que impidieron determinar los hechos generadores de la obligación tributaria sobre base cierta. Por ende, no quedó más alternativa que aplicar el método de base presuntiva, al tenor de lo dispuesto en el canon 124 del CNPT, en relación con el 125, párrafo segundo, Ibid., cuando sobre el particular se autoriza la utilización de ese sistema, cuando concurren los supuestos de hecho allí contemplados..."* (resolución no. 1380-2011 de las 8 horas 35 minutos del 10 de noviembre de 2011). Incluso, este órgano decisor ha concluido que en caso de detectar la AT inconsistencias en la información contable brindada, puede sin más acudir a la revisión extensiva de la contabilidad de la empresa, a la cual autoriza el precepto 124 del CNPT, la cual en su caso puede ser realizada conforme a presunciones, cuando no conste en la especie información contable veraz (de esta Sala, resolución no. 492-S1-2012 de las 9 horas 10 minutos del 19 de abril de 2012). Aunque la sentencia no haya analizado profundamente los presupuestos para la procedencia del método de base presunta; según lo visto en el cargo de índole procesal, del fallo sí se extraen las razones por las cuales la AT sí debía aplicar ese método tanto para determinar los ingresos como los costos y gastos, los cuales coinciden con los que se han venido analizando, pues el Tribunal de forma clara valoró lo siguiente: *"En este punto cabe destacar, que contrario a lo que afirman los apoderados de la empresa demandante... del expediente determinativo, se desprende que el auditor fiscal revisó los documentos que constan en los cuatro ampos que contienen la información sobre los costos de venta del proyecto acumulados al año 2008, que fueron aportados por la demandante el 09 de julio del 2010, relativos a los pagos que realizó a las empresas constructoras Carfisa, S.A. y Bilt, S.A., así como, los denominados "otros costos", documentación que fue desglosada en los cuadros visibles a folios 595 a 604, 606 a 611, 645 del expediente determinativo, y en los que -entre otros aspectos que no presentaban inconsistencias- no sólo se individualizan los detalles de facturas de costos y gastos que la accionante duplicó; sino también de los cheques sin comprobantes adjuntos, ello en contravención a lo dispuesto en los artículos 7 de la Ley 7092 y 11 del Reglamento a la Ley 7092 (folios 612 a 644 del expediente determinativo). Aunado a lo anterior, también se indica que la contribuyente declaró la totalidad*

del costo de ventas a setiembre del 2008 (¢6.846.051.815.00) de un proyecto que consta de 36 condominios, a pesar de que sólo había vendido 21 unidades habitacionales durante el año fiscal 2008 ... extremo que requirió determinar el costo de ventas acumulado al 2008 para las 21 unidades habitacionales vendidas en ese año fiscal (folios 646, 721, 723, 822 a 825 vuelto del expediente determinativo).." (lo resaltado es del Tribunal). Para los Jueces esa era la razón para estimar que las conductas formales impugnadas no carecían de la fundamentación que acusó la actora en su demanda. Como bien aclararon, otra cosa es que los apoderados de la empresa actora no compartieran las razones de hecho y de derecho valoradas por la AT y el TFA, al sustentar su decisión de aplicar y confirmar el método de base presunta para determinar la renta del período fiscal 2008, pero ellas, dijeron, no resultan contrarias a derecho, pues se encuentran sustentadas en las pruebas que fueron allegadas por la propia empresa accionante, tal y como el TFA consideró. En todo caso, si lo alegado era falta de motivación de las conductas formales en las cuales se aplicó el método de renta presunta, el Tribunal debía limitarse a valorar si aquellos actos administrativos impugnados carecían de fundamentación en los términos de los ordinales 136 de la LGAP y 187 del CNPT tal y como lo hizo. Aclaradas las razones por las cuales sí se daban los presupuestos para aplicar las normas 124 y 125 b) del CNPT para poder aplicar el método de base presunta, descarta a la vez la lesión de los principios constitucionales de razonabilidad y proporcionalidad. De esa suerte, con la interpretación hecha por el Tribunal y según las consideraciones que se han desarrollado, no existe indebida valoración probatoria ni la lesión de los cardinales 105, 106, 124, 125 y 116 del CNPT alegados, sobre todo porque la AT, pese a realizar los requerimientos necesarios, no contaba con información suficiente a fin de proceder a determinar con certeza, los gastos y costos de las 21 unidades vendidas, de ahí que debiera acudir a la presunción de examen.

IX.- La invocación de una norma contable no es necesaria por parte de la Administración, si antes se ha demostrado que la documentación que presentó Manat era irregular y defectuosa, motivo suficiente para que se determinara la obligación tributaria de oficio sobre base presunta establecida en los ordinales 124 y 125 inciso b) del CNPT. Tampoco el casacionista refiere o analiza cuál de esas normas contables estima lesionadas. Ergo no se encuentra lesión de los cardinales 16 LGAP y 57 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, sobre todo porque esta última norma lo que impone es que el declarante ajuste su sistema contable a las Normas Internacionales de Contabilidad; por lo que, si el casacionista estimaba que esto se cumplió por parte de Manat, así debió explicarlo y demostrarlo a la AT en su momento. El alegato referente a la norma jurídica tributaria vigente que permite la aplicación de una proporción de los costos y gastos de organización acumulados según lo decida el contribuyente, tal como lo establecen los artículos 8 inciso n) de la LISR y 12 inciso k) de su Reglamento, tampoco es de recibo. Para el Tribunal, la AT aplicó lo dispuesto en el inciso n) del artículo 8 de la Ley 7092 al caso concreto, toda vez que incluyó y

reconoció "...los costos de ventas correspondientes a los períodos fiscales 2005, 2006, 2007 y 2008, conforme a los documentos aportados por la propia contribuyente. Ahora bien, considera este Tribunal que si bien es cierto, el artículo 8 inciso n) de la Ley 7092, da la posibilidad de que los gastos de organización de las empresas –que constituyen todos los costos y gastos necesarios para **iniciar** la producción de rentas gravables– pueden deducirse en el período fiscal en que **se paguen** o acrediten, o si se acumularen, en cinco períodos fiscales consecutivos, a partir de la fecha del inicio de la actividad productiva, hasta agotar el saldo; también lo es, que en el caso concreto, con vista en la declaración del impuesto sobre la renta para el período fiscal 2008 y en la declaración del testigo perito Claudio Jiménez Sanabria, se desprende que la demandante aplicó el sistema de devengado y que aún así, incluyó en la casilla de costos de ventas (número 39), todos los costos y gastos acumulados de los períodos pre-operativos (2005 a 2008) correspondientes a las 36 unidades habitacionales, hasta el momento en que se dieron las primeras ventas (período fiscal 2008), a pesar de que sólo podía incluir **aquellos necesarios para iniciar la producción de rentas gravables, que en este caso, consiste en la venta de condominios, actividad que precisamente dio inicio en el período fiscal 2008, para un total de 21 unidades habitacionales vendidas por la empresa actora** (artículos 7 de la Ley 7092 y 12 inciso a) del Reglamento a la Ley 7092). Tan es así, que las casillas 40 (intereses y gastos) y 41 (gastos de ventas y administración) de la declaración del impuesto sobre la renta para el período fiscal 2008, **se encuentran en blanco**, a diferencia de lo manifestado por personeros de la demandante al contador público autorizado que realizó el informe visible de folio 01 a 09 del expediente judicial (ver folio 02 del expediente judicial y la declaración del testigo perito Mario Jiménez Rivera rendida en la audiencia de juicio realizada el 23-02-2017), al indicar que con vista en la declaración del impuesto sobre la renta, "...la casilla N° 40 denominada "Intereses y Gastos Financieros", únicamente se reportó el costo financiero incurrido directamente en el desarrollo del proyecto habitacional (...) en la casilla N° 41 "Gastos de Ventas y Administrativos", se reportó el monto de las erogaciones de dinero realizadas por este tipo de gastos, exclusivamente en el desarrollo del proyecto habitacional..." (folios 2 y 3 del expediente judicial) . En consecuencia y de conformidad con lo declarado por la propia empresa **accionante bajo el sistema de devengado**, y de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 8 inciso n) de la Ley 7092, era posible deducir los gastos de organización o pre-operativos de los períodos 2005, 2006, 2007, hasta el 30 de setiembre del 2008 –tal y como se hizo–, pero sólo de las 21 unidades habitacionales vendidas en el período fiscal 2008 , **ya que fueron estos gastos y costos los que resultaron necesarios para iniciar la producción de rentas gravables, que en este caso, consiste en la venta de condominios, como única actividad productiva generadora de ingresos gravables de la empresa actora en este período.** Los demás costos de ventas, referidos a las

15 unidades habitacionales que restaba por vender, generados entre el octubre del 2005 y setiembre del 2008, podían ser declarados en los subsiguientes cuatro períodos fiscales, hasta completar el saldo, **aspecto que no está demostrado si lo hizo o no, toda vez que no se allegaron a la causa las declaraciones de los períodos fiscales del 2009 y 2010** (considerando II aparte b de esta sentencia). En consecuencia, resulta procedente que la Administración Tributaria reconociera los gastos pre-operativos acumulados hasta el 30 de setiembre del 2008, únicamente respecto de los 21 condominios vendidos en el año fiscal 2008, y no a los relativos a los 15 condominios restantes..." (lo resaltado es del Tribunal). Claro está que el declarante decidió aplicar sus costos acumulados al 2008, es decir con todos los costos y gastos acumulados de los períodos pre-operativos (2005 a 2008) que correspondían a las 36 unidades habitacionales, hasta ese momento porque fue cuando se dieron las primeras ventas. Lo que sucede es que, en efecto, la AT solamente debía reconocer los gastos pre-operativos acumulados hasta el 30 de setiembre de 2008, pero únicamente respecto de los 21 condominios vendidos en el año fiscal 2008, y no a los restantes 15 condominios, pues los gastos que se deben reportar, son los que resultaron necesarios para iniciar la producción de rentas gravables, que para 2008 se insiste era solo de 21 condominios. Solo esos costos y gastos necesarios para iniciar la producción de rentas gravables podían deducirse, el resto de costos de las 15 unidades todavía podían ser declarados en los subsiguientes períodos fiscales, hasta completar el saldo tal y como lo dispone la norma. Es cierto que en la norma analizada se establece una excepción a la tesis del devengado, pero no debe perderse de cuenta que esto aplica para los periodos ya acaecidos, porque se están trayendo a futuro gastos del pasado o de organización necesarios para iniciar la producción de rentas gravables (en este caso hasta el 2008). Pero es requerido que estos gastos y costos hayan sido los necesarios para iniciar la producción de rentas gravables (en este caso respecto de las 21 unidades vendidas). Y eso fue lo que sucedió en este caso, se aplicaron los gastos acumulados de 2005 al 2008. Así las cosas, no se encuentra lesión directa de las normas 8 inciso n) LISR y 12 inciso k) RLISR. Aquellos costos y gastos necesarios para iniciar la producción de rentas gravables, se deben verificar según las ventas de cada período.

X.- Ahora bien, respecto a los agravios relacionados con la pretensión subsidiaria de segundo nivel, es dable recordar que, para el Tribunal, no se demostró que los costos de ventas, referidos a las 15 unidades habitacionales que restaba por vender, y que se generaron entre octubre del 2005 y setiembre de 2008, fueran declarados por la empresa actora en los períodos fiscales de los años 2009 y 2010. Esto precisamente, porque no se allegaron a la causa las declaraciones de los años 2009 y 2010; y no se desprende del informe rendido por el CPA, pues se alega que la interpretación de los valores presuntamente declarados en esos documentos, se da a partir de lo manifestado por la Administración Superior de la empresa actora. Además, los Jueces estimaron, la pretensión tendente a que se reconozcan los costos de ventas presuntamente ya

declarados durante los años 2009 y 2010 (extremo que no ha sido demostrado de manera fehaciente), al período fiscal 2008, implicaría no sólo un doble reconocimiento de costos de ventas, sino que, además, se estarían aplicando deducciones por costos y gastos que no fueron necesarios para iniciar la producción de rentas gravables (venta de los 21 inmuebles) en el período fiscal 2008. Estima esta Sala, para que procediera el cargo ampliamente expuesto, era indispensable que junto al *"INFORME DE LA DETERMINACIÓN DEL VALOR ECONÓMICO TOTAL DE LA CONSTRUCCIÓN DE PROYECTO HABITACIONAL, CON BASE EN DECLARACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA"*, que es un estudio levantado a solicitud de la parte actora, se presentaran conjuntamente las respectivas declaraciones del impuesto sobre la renta de los periodos 2009 y 2010. Sin embargo, no es sino hasta en esta etapa procesal (recurso de casación) que la accionante presenta las respectivas declaraciones. Si el fundamento de sus pretensiones subsidiarias lo eran esos documentos, en buena técnica procesal debía aportarlos junto al informe con la demanda. Sobre todo, cuando este último estudio genera dudas, al decir en su contenido que, respecto a los valores presentados en las respectivas declaraciones del impuesto sobre la renta, la Administración Superior de *"LA CONTRATANTE"*, nos ha manifestado las siguientes afirmaciones, para la determinación del costo total invertido en el proyecto habitacional. Es decir, no se le está restando valor a una certificación de CPA, lo que se extraña son los documentos de trabajo que aclaren estos costos, sobre todo cuando a la vez se refiere que esos datos fueron especificados con base en lo que la contratante les indicó. Es por esta sencilla razón, que la pretensión subsidiaria carece de utilidad, pues sin documentos adicionales que respalden los datos del informe de parte, el agravio resulta inútil y con ello toda la explicación que se hace con fundamento en esos documentos, pues los Jueces no tenían forma de comprobar las fórmulas y datos planteadas por la accionante, precisamente durante los periodos 2009 y 2010. Así, no se han lesionado los ordinales 7 y 8 de la Ley de Creación del Colegio de Contadores Públicos ni el 163 del CNPT. En todo caso, este informe no se hizo con efectos tributarios en sentido estricto, sino con el fin de presentar información o respaldo probatorio en este proceso, por lo que con mucha mayor razón debieron presentar los documentos adicionales con los cuales el Lic. Mario Rivera Jiménez realizó su estudio. Dicho lo anterior, no existía obligación de la AT de desvirtuarlos porque fue emitido con posterioridad del procedimiento determinativo. Por lo demás, es claro que el agravio es confuso, reiterativo y a nada conduce analizar las fórmulas propuestas para admitir la pretensión subsidiaria de segundo nivel, si la documental que la respalda ni siquiera fue presentada oportunamente al proceso. Se presenta el cargo como si fuera un recurso de apelación, y se sabe que este es un recurso extraordinario donde deben cuestionarse las fórmulas o métodos aplicados por el Tribunal, no otros, los cuales no se ha pronunciado por estimarlos innecesarios al carecer de respaldo documental. Se descarta así la lesión probatoria endilgada y con ella la de los ordinales 7 y 8 de la Ley 7092; 16 de la LGAP; así como los

preceptos 53, 122, 123 y 185 del CNPT. Tampoco se ha vulnerado el numeral 8 inciso n) de la LISR y 12 inciso k) de su Reglamento, pues ya se vio que los costos reconocidos fueron los acumulados hasta 2008, pero aun así era necesario acudir a la base presunta para determinar el costo de las 21 unidades vendidas en ese periodo 2008, dada la serie de irregularidades presentadas en la contabilidad de la empresa y por falta de respaldo de las operaciones gastos y costos.

XI.- En relación con el último cargo, relativo al procedimiento sancionador, debe indicarse que la sanción no se impuso con base en una presunción y tampoco existía una causa eximente por error de prohibición en los términos expuestos. Para el Tribunal: "... *en la conducta formal impugnada, **no se aplica de manera automática la sanción prevista en el numeral 81 del CNPT**, toda vez que se considera que las inexactitudes en cuanto a los ingresos, que la propia parte actora reconoció ante la Administración Tributaria de Guanacaste en el oficio del 09 de julio del 2010 (folios 204 a 208 del expediente determinativo), así como, respecto a los denominados "otros costos" que no tenían respaldos fehacientes o que estaban duplicados (folio 610 del expediente determinativo), **implican una falta al deber de cuidado en los términos del numeral 72 del CNPT** (vigente en este momento), **tal y como se desprende de los folios 69 a 71 del expediente sancionador**. Respecto a los costos de ventas acumulados al 30 de setiembre del 2008, correspondientes a las 36 unidades habitacionales que comprendía el proyecto Matapalo, este Tribunal considera que no constituye una eximente de responsabilidad, ampararse en el criterio vertido por la Dirección General de Tributación en el pronunciamiento número 01-R-0072-02, toda vez que de conformidad con lo declarado por la propia empresa **accionante bajo el sistema de devengado en el período fiscal 2008**, y de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 8 inciso n) de la Ley 7092, era posible deducir los gastos de organización o pre-operativos de los períodos 2005, 2006, 2007, hasta el 30 de setiembre del 2008 –tal y como se hizo–, pero sólo de las 21 unidades habitacionales vendidas en el período fiscal 2008, ya que fueron estos gastos y costos los que resultaron necesarios para iniciar la producción de rentas gravables, que en este caso, consiste en la venta de condominios, como única actividad productiva generadora de ingresos gravables de la empresa actora en ese período. Los demás costos de ventas, referidos a las 15 unidades habitacionales que restaba por vender, generados entre el octubre del 2005 y setiembre del 2008, podían ser declarados en los subsiguientes cuatro períodos fiscales, hasta completar el saldo, **aspecto que no está demostrado si lo hizo o no**, tal y como se desarrolló en el considerando VII de esta sentencia. Sin perjuicio de que además, resulta entonces contradictorio pretender que se apliquen esos costos a la declaración del período fiscal 2008, si la intención era amortizarlos en las declaraciones de los años 2009 y 2010, con base en lo dispuesto por el artículo 8 inciso n) de la Ley 7092, **extremo que no se encuentra acreditado, toda vez que no se allegaron a la causa las declaraciones de los períodos fiscales del 2009 y 2010**. En consecuencia,*

estima este Tribunal que la resolución sancionatoria no se basa en una presunción, sino en hechos probados relativos a las inexactitudes en que incurrió la empresa actora en la declaración de ingresos y costos para el año fiscal 2008, que implican una falta al deber de cuidado, que la propia demandante reconoce en cuanto al rubro de ingresos, al reiterar que se trata de errores involuntarios al momento de consignar las ventas, el tipo de cambio, entre otros; o que el Auditor Fiscal tiene por acreditado de la documentación que consta en los 4 ampos que aportó la accionante con relación al rubro de gastos y costos, por las razones indicadas con anterioridad...” (lo resaltado es del Tribunal). Recuérdesse, la AT determinó con base a la información aportada por la contribuyente, que el costo total de las ventas de las 21 unidades vendidas más el reconocimiento del costo administrativo y financiero propio de la empresa, ascendía a la suma de ₡5.245.721.329,00 en relación con los ₡6.846.051.818,00 declarados por ella. Lo anterior por cuanto Manat, declaró ingresos y costos de ventas de más. Es decir, existió inexactitud de su parte al momento de presentar las declaraciones de renta y la información que se le previno. Estas situaciones permitieron verificar diferencias serias entre lo declarado y la verdadera obligación tributaria. Es así como se llegó a determinar en sede administrativa, que los gastos declarados, no correspondían con la realidad. La AT, con base en un método técnico (jurídico y contable) el cual consideraba hechos conexos con el hecho generador, tuvo que indagar y determinar la renta a pagar. Por tales razones es que se tuvo por configurada la infracción contenida en el artículo 81 del CNPT el cual, antes de la reforma de la Ley 9069 del 10 de setiembre del 2012, decía lo siguiente: “**Artículo 81.- Falta de ingreso por omisión o inexactitud.** / Serán sancionables los sujetos pasivos que, mediante la omisión de la declaración o la presentación de declaraciones inexactas, dejen de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos, los impuestos que correspondan. / Para esos fines se entiende por inexactitud la omisión de los ingresos generados por las operaciones gravadas, las de bienes o las actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, pagos a cuenta de impuestos, créditos, retenciones, pagos parciales o beneficios fiscales inexistentes o mayores que los correspondientes y, en general, en las declaraciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos a la Administración Tributaria, el empleo de datos falsos, incompletos o inexactos, de los cuales se derive un menor impuesto o un saldo menor a pagar o un mayor saldo a favor del contribuyente o responsable, incluidas las diferencias aritméticas que contengan las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos...”. Es decir, hubo una falta de ingresos y costos por inexactitud, especialmente por haber declarado Manat costos de más en perjuicio de la AT, por lo que fue con base en esa falta tipificada que se sancionó a la Contribuyente. En otras palabras, no es que la sanción se impuso con base en una presunción, sino con fundamento en la determinación llevada a cabo de oficio por parte del Auditor y aplicando criterios técnicos al respecto, justificando las inexactitudes ampliamente comentadas en esta

resolución. Para determinar los costos verdaderos es que se acudió a la base presunta, pero ello se hace bajo un método legal y técnico que toma en cuenta todos los elementos del hecho generador y la información existente. En este tanto, es dable traer a colación el fallo de la Sala Constitucional no. 5427-2002, de las 11 horas 13 minutos del 31 de mayo del 2002, citado por el Estado en la contestación de la demanda, donde ese Órgano, analizando resoluciones de esta Sala Primera estableció lo siguiente respecto a la aplicación de la base presunta: *"La jurisprudencia de la Casación despeja finalmente una serie de cuestiones que reafirman la falta de fundamento de esta acción. En primer lugar, las determinaciones presuntivas -como ya se vio- no pueden ser arbitrarias, dado que jurídicamente son el resultado de un método técnico (jurídico, contable). Ese método considera hechos conexos con el hecho generador, toma en cuenta información objetiva y fidedigna sobre el contribuyente, constituye indicios, se realiza sobre cálculos numéricos, e implica -como lo dice aquella Sala- la existencia de juicios de probabilidad, que deben ser razonables, medidos y acordes con las circunstancias e indicios del hecho gravado. De esta forma, no lleva razón la accionante en cuanto a sus afirmaciones. El orden jurídico impositivo (incluyendo a la Administración tributaria y a los tribunales que ejercen control de legalidad sobre ella), no permite la posibilidad de hacer determinaciones de impuestos antojadizas. Tampoco es cierto que las determinaciones presuntas pueden carecer de sustento, ya que se cimientan sobre un conjunto de circunstancias (el hecho fundamental) que sirve para establecer la obligación. Asimismo, los "juicios de probabilidad" tienen como parámetros a los principios de razonabilidad y proporcionalidad. Por otra parte, el contribuyente tiene la obligación de proporcionar la información que la ley le requiera para acreditar y verificar las situaciones jurídicas tributarias que le conciernen. De acuerdo con lo expuesto, resulta infundado entonces, decir que dichas determinaciones pueden realizarse sin sustento y que los órganos jurisdiccionales evaden su función contralora sobre ellas al no importarles si son fundadas o infundadas. En este mismo sentido, tampoco es cierto que el contribuyente no puede probar si el cobro se ha efectuado con criterio técnico legal o si es abusivo..."*. En todo caso, para que prospera el cargo y fuera de utilidad, era indispensable que el agravio por lesión directa de aquella norma 8 inciso n) de la LISR fuera acogido en agravios anteriores; al no ser así, no tiene sentido valorar si la multa se impuso en contravención de la norma indicada. Por otro lado, tampoco existe el error de prohibición expuesto, pues antes, Manat debía demostrar que a nivel administrativo tuvo discrepancias con la AT respecto de la aplicación del ordinal 8 inciso n) de la LISR. En todo caso, ha de agregarse, si Manat estimaba que en este tema existía discrepancia jurídica entre el Contribuyente y la Administración, aun cuando la interpretación vencedora fuera la de la autoridad, también es cierto que el contribuyente tenía la opción de realizar la consulta tributaria en los términos del canon 119 del CNPT, independientemente de su deber de autoliquidación, pues solo así podría alegarse que, mediante un criterio firme y

para el caso concreto, la Administración desaplicó sus criterios y la sancionó en tales escenarios de duda. No en vano, la consulta tributaria permite aclarar temas como: a) la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual; b) cuál es el criterio de la AT sobre una materia concreta; o, c) conocer si la Administración realizó un cambio de criterio sobre un tema específico. Máxime que las actuaciones comentadas yacían desde el año 2005. No es cualquier discrepancia la que genera error de prohibición, error de derecho o lesión al principio de la confianza legítima, sino solamente aquellas donde se reconozca e infiera una interpretación confusa, difusa o desconocida de normas tributarias. También cuando sea la propia Administración quien autorice expresamente un comportamiento mediante un criterio que luego desaplicó en lesión del principio de intangibilidad de los actos propios, siempre y cuando ese criterio no haya sido desautorizado por otro posterior y este sea acorde al ordenamiento jurídico. Todo lo cual no sucedió en este asunto. En suma, no se concibe la lesión acusada de los artículos 71, 77, 81, 169 del CNPT, 35 del Código Penal, 39 de la Constitución Política, 13 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, ni del principio constitucional de responsabilidad subjetiva, por lo que los cargos analizados deberán rechazarse. [...]"

QUINTA SECCIÓN

DOCUMENTOS ÓRGANO DE NORMALIZACIÓN TÉCNICA:



Para el presente mes de Julio, se realizó la publicación de extractos de consultas presentadas principalmente por las municipalidades, para el mes de junio 2020. Directrices para los años 2018, 2019 y 2020; así como Circular del 2020, los cuales puede consultar en la siguiente dirección electrónica, apartado **+** **ÓRGANO NORMALIZACIÓN TÉCNICA**, Sección **+** **CIRCULARES** **+** **DIRECTRICES** **+** **EXTRACTOS DE CONSULTAS** y según la imagen de abajo:

https://scij.hacienda.go.cr/SCIJ_MHDA/Nuevas_Secciones/mhda_DocsTributarios.aspx?nBaseDato=1&nCodPagina=1

Documentos Recomendados x +

← → ↻ scj.hacienda.gov.cr/SCJ_MHDA/Nuevas_Secciones/mhda_DocsTributarios.aspx?nBaseData=1&nCodPagina=1 ☆

Año:

Búsquedas Avanzadas

- Búsqueda Temática >>
- Búsqueda Selectiva >>
- Búsqueda Libre
- Búsqueda Relevante

Búsqueda Especial

Unidad de Criterio >>

Documentos Recomendados >>

- Inbutaria**
- Aduanera

Norm y jurisprud recomendada >>

Enlaces Sugeridos >>

Cesta de selección

La cesta no contiene documentos

- BOLETIN INFORMATIVO DIGESTO TRIBUTARIO
- INSTRUCTIVOS
- ORGANO DE NORMALIZACIÓN TÉCNICA
 - CIRCULARES
 - 2013
 - 2014
 - 2015
 - 2016
 - 2017
 - 2019
 - 2020
 - CIRCULAR ONT-001-2020 INVU-Acuerdo sobre alineamientos
 - Estado: Vigente
 - Fecha: 10/07/2020 11:00:01 a.m. [Ver Texto](#)
 - DIRECTRICES
 - 2000
 - 2013
 - 2014
 - 2015
 - 2018
 - 2019
 - 2020
 - DIRECTRIZ-ONT-002-2020 Valoración fincas zonas homogéneas
 - Estado: Vigente
 - Fecha: 30/07/2020 04:36:36 p.m. [Ver Texto](#)
 - EXTRACTOS DE CONSULTAS
 - 2018
 - 2019
 - 2020
 - ENERO 2020
 - Estado: Vigente
 - Fecha: 08/05/2020 12:41:06 p.m. [Ver Texto](#)
 - MARZO 2020
 - Estado: Vigente
 - Fecha: 15/05/2020 12:38:40 p.m. [Ver Texto](#)
 - ABRIL 2020
 - Estado: Vigente
 - Fecha: 15/05/2020 12:38:53 p.m. [Ver Texto](#)
 - FEBRERO 2020
 - Estado: Vigente
 - Fecha: 15/05/2020 02:02:54 p.m. [Ver Texto](#)
 - MAYO 2020
 - Estado: Vigente
 - Fecha: 25/06/2020 12:02:21 p.m. [Ver Texto](#)
 - Índice de consultas I Trimestre 2020
 - Estado: Vigente
 - Fecha: 25/06/2020 12:12:00 p.m. [Ver Texto](#)
 - JUNIO 2020
 - Estado: Vigente
 - Fecha: 31/07/2020 01:21:39 p.m. [Ver Texto](#)



(Imagen con fines ilustrativos)

