

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024

Señor  
Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

Estimado señor:

Con la aprobación del señor Procurador General de la República, me refiero a su atento oficio N° GG-01-031-2024 del 17 de enero de 2024, en el cual nos indica que en fecha 4 de octubre de 2023, en el Diario Oficial La Gaceta N° 182 fue publicada la Resolución del Ministerio de Hacienda –en concreto de la Dirección General de Tributación y de la Dirección General de Hacienda–, bajo los números MH-DGH-RES-0036-2023 - MH-DGT-RES-0022-2023, dictada a las quince horas del veinte de septiembre de dos mil veintitrés. Dicha resolución se denomina “Tratamiento tributario de los fideicomisos de obra pública”.

Se explica que dicha resolución incorpora en su artículo 2 una novedosa interpretación de las autoridades tributarias, según las cuales, a pesar de que la Ley Sobre el Impuesto de la Renta establece que los Fideicomisos son sujetos al impuesto a las utilidades, indican que ello no cubre a los fideicomisos públicos, realizando una distinción no prevista en la ley tributaria. A partir de lo anterior, considera la Administración que no es procedente que los ingresos provenientes por rentas de capital de dichos fideicomisos hayan sido reportados en las rentas sobre las utilidades y por ende desde el 2019 debieron haberse tributado en el impuesto de rentas de capital. No obstante, durante estos cuatro años, en plena aplicación del principio de confianza legítima y basados en la literalidad de la ley, tales ingresos se han venido reportando como parte de los ingresos en el impuesto sobre las utilidades.

Manifiesta usted que si la nueva interpretación se aplica con carácter retroactivo se visualiza un grave impacto en los fideicomisos públicos, lo que a la postre redundaría en un impacto en las finanzas públicas, ya que se deben incorporar recursos por parte de los fideicomitentes a sus respectivos presupuestos.

Bajo ese contexto, la consulta puntual es la siguiente: *¿Tiene efectos retroactivos en contra de situaciones jurídicas consolidadas y en desatención al principio de confianza legítima la interpretación incorporada en los artículos 2 y 3 de la Resolución denominada*

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
2

*Tratamiento tributario de los fideicomisos de obra pública en relación con los impuestos sobre las utilidades y rentas de capital?*

A la consulta de mérito se adjuntó el criterio legal emitido por la Gerencia Corporativa Jurídica del Banco de Costa Rica mediante oficio N° GCJ-MSM-GBR-57-2024 fechado 15 de enero del 2024, el cual concluye que esa resolución tiene efectos a futuro, pero no de manera retroactiva.

## I.- LA RESOLUCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Vista la consulta planteada, lo primero que debemos tener presente es el texto de la resolución que motiva la inquietud respecto de su aplicación (resolución N° MH-DGH-RES-0036-2023-MH-DGT-RES-0022-2023), cuyo texto –puntualmente en lo que aquí nos interesa– es el siguiente:

**"Artículo 1°—Definición y naturaleza jurídica de los fideicomisos públicos o de obra pública.** *Un fideicomiso público o de obra pública es aquel contrato mediante el cual la Administración Pública central o descentralizada, los entes públicos no estatales, demás entes públicos, entidades autónomas o semiautónomas, o alguna asociación o fundación sin fines de lucro, en su carácter de fideicomitente, transmiten la titularidad de bienes, a una institución fiduciaria, con el único objetivo de cumplir un fin lícito de interés público, y donde el fiduciario o beneficiario sea exclusivamente la Administración Pública central o descentralizada, los entes públicos no estatales, demás entes públicos, entidades autónomas o semiautónomas.*

**Artículo 2°—Alcance en el impuesto sobre las utilidades.** *Conforme el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el hecho generador del impuesto sobre las utilidades se configura cuando se perciben o devengan rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley.*

*Asimismo, el artículo 2 inciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los fideicomisos se encuentran afectos al impuesto sobre las utilidades, por lo que son contribuyentes para efectos tributarios. No obstante, respecto del impuesto sobre las*

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024

3

*utilidades, no todos los contratos de fideicomiso adquieren condición de contribuyente, dado que para ello debe cumplir con lo establecido en el artículo 1 de la LISR, a saber, desarrollar una actividad económica lucrativa, en la que su razón de negocio sea lucrar o beneficiarse; es decir: la puesta en marcha de una actividad empresarial que pretende obtener un beneficio económico propio (lucro).*

*De conformidad con lo indicado, un fideicomiso público o de obra pública cuyo único objeto sea el cumplimiento de un interés público, y donde su patrimonio autónomo sea mayoritariamente obtenido mediante fondos públicos, en realidad no gestiona una actividad económica con ánimo de lucro, motivo por el cual no sería sujeto del impuesto sobre las utilidades.*

*Tal situación no es extensible al fiduciario, quien sí deberá tributar de conformidad con el impuesto sobre las utilidades, respecto de los ingresos que obtenga producto de la administración del fideicomiso.”*

Ahora bien, con vista de la parte considerativa de esa resolución, podemos advertir que ciertamente que la Administración Tributaria hizo un ejercicio de interpretación de las normas jurídicas, partiendo, en primer término, de lo dispuesto en el artículo 634 del Código de Comercio, cuando establece que el objeto del fideicomiso puede ser toda clase de bienes o derechos que legalmente estén dentro del comercio, y que los bienes fideicometidos constituyen un patrimonio autónomo del fideicomiso, independiente de las partes que lo constituyan, quedando afecto este patrimonio a los fines específicos del fideicomiso.

Indica la resolución que los fideicomisos, atendiendo a sus fines, pueden resultar diversos, advirtiendo que la normativa nacional no establece una clasificación de los mismos, por lo que se recurre a la doctrina, refiriendo que la misma ha señalado que esta figura negocial se utiliza de varias maneras, lo que a su vez, califica el tipo de contrato de que se trate (mortis causa o testamentarios, de administración, garantía, inversión, seguros, públicos, entre otros).

Seguidamente, se explica que esta modalidad contractual ha sido y es ampliamente utilizada en el sector público, donde se conocen como fideicomisos públicos o de obra pública, cuya característica esencial radica en que el fideicomitente y fideicomisario son entes de naturaleza pública, el objeto o finalidad del fideicomiso es la procura al interés

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
4

público y en consecuencia el patrimonio fideicometido mantiene un carácter igualmente público.

Además, refiere esta resolución que la Contraloría General de la República, en múltiples informes, ha reconocido que los fideicomisos constituidos con recursos públicos son figuras instrumentales utilizadas por las instituciones públicas, como herramientas para la gestión pública, principalmente para la administración de recursos que tienen propósito específico y el desarrollo de obra pública, y que pueden ser utilizados en el tanto su uso se justifique adecuadamente como un instrumento para el cumplimiento de los fines públicos, y no solamente como un mecanismo contractual que puede atender la Administración por los procedimientos ordinarios de contratación.

Asimismo, se invoca la Ley N° 9986 (Ley General de Contratación Pública), que en su capítulo VI "Contrato de fideicomiso público", del Título III "Tipos y modalidades de contrato" (artículos 79 a 82), delimitó a los fideicomisos públicos como medio de contratación administrativa para el mejor cumplimiento de los fines públicos.

Atendiendo a todas las anteriores consideraciones, dicha resolución estableció que resulta importante delimitar el tratamiento tributario de los fideicomisos públicos o de obra pública, toda vez que éstos, como se motivó, por su esencia, revisten una finalidad o interés público que debe ser considerada para definir su sujeción a determinados impuestos.

Es así como dicha resolución desembocó en lo dispuesto por el artículo 1°, en el sentido de que en los fideicomisos públicos o de obra pública la Administración transmite la titularidad de bienes a una institución fiduciaria, *con el único objetivo de cumplir un fin lícito de interés público.*

Por ende, se dispone en el artículo 2° que, conforme la Ley del Impuesto sobre la Renta, el hecho generador del impuesto sobre las utilidades se configura cuando se perciben o devengan rentas y, asimismo, su artículo 2°, inciso 2), subinciso c) establece que los fideicomisos se encuentran afectos al impuesto sobre las utilidades, por lo que son contribuyentes para efectos tributarios.

No obstante, dispone esta resolución que, respecto del impuesto sobre las utilidades, no todos los contratos de fideicomiso adquieren condición de contribuyente, dado que para ello se debe cumplir con lo establecido en el artículo 1 de la LISR, a saber, desarrollar una actividad económica *lucrativa*, en la que su razón de negocio sea lucrar o beneficiarse; es

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
5

decir: la puesta en marcha de una actividad empresarial que pretende obtener un beneficio económico propio (lucro).<sup>1</sup>

Así, de conformidad con lo indicado, mediante esta resolución la Administración Tributaria estableció que un fideicomiso público o de obra pública cuyo único objeto sea el cumplimiento de un interés público, y donde su patrimonio autónomo sea mayoritariamente obtenido mediante fondos públicos, *en realidad no gestiona una actividad económica con ánimo de lucro, motivo por el cual no estaría sujeto al impuesto sobre las utilidades.*

Finaliza dicho artículo 2º de la resolución de marras disponiendo que tal situación no es extensible al fiduciario, quien sí deberá tributar de conformidad con el impuesto sobre las utilidades, respecto de los ingresos que obtenga producto de la administración del fideicomiso.

El anterior recuento cobra importancia en la medida en que ciertamente puede afirmarse que se impusieron nuevas reglas por vía de interpretación, dictando los parámetros bajo los cuales la Administración Tributaria estima que debe conceptualizarse –para efectos tributarios– la naturaleza de los fideicomisos públicos o de obra pública, dictando el criterio de que, por su exclusiva finalidad de cumplir un objetivo de interés público no se produce una actividad con ánimo de lucro, con lo cual no se configura el hecho generador del impuesto sobre las utilidades (impuesto sobre la renta).

Ahora bien, tal como también lo advierte la resolución en su parte considerativa, el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas, **faculta a la Administración Tributaria para dictar normas generales tendientes a la correcta aplicación de las leyes tributarias**, dentro de los límites que fijen las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes, **por lo que podrá dictar normas generales mediante resolución que serán de acatamiento**

<sup>1</sup> El considerando VIII de la resolución analizada señala: "Que, el artículo 1 de la Ley N° 7092 del 21 de abril de 1988, prevé que el hecho generador del impuesto sobre las utilidades es la percepción o devengo de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley. Entendiéndose para los efectos de lo anterior, por rentas, ingresos, o beneficios de fuente costarricense, los generados en el territorio nacional provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados, que se obtengan durante el periodo fiscal, de acuerdo con las disposiciones de la ley en referencia. Así mismo, a los efectos de este impuesto, también tendrán la consideración de actividades lucrativas, debiendo tributar conforme a las disposiciones del impuesto a las utilidades, la obtención de toda renta de capital y ganancias o pérdidas de capital, realizadas, obtenidas por las personas físicas o jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, que desarrollen actividades lucrativas en el país, siempre y cuando estas provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y se encuentren afectos a la actividad lucrativa."

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
6

**obligatorio** en la emisión de todos los actos administrativos y serán nulos los que sean contrarios a tales normas.

Lo anterior da cuenta de que el ordenamiento jurídico legitima a la Administración Tributaria a dictar este tipo de resoluciones, en donde puede hacerse una interpretación materializada en normas generales, que tienda a la correcta y más adecuada aplicación de las leyes tributarias. La interpretación que en este caso se hizo no la abordaremos en este dictamen puesto que ello no ha sido objeto de consulta. Sin embargo, con total independencia de esto último, lo que sí es claro es que este tipo de resoluciones que recoge disposiciones normativas de acatamiento obligatorio están cubiertas por el mismo principio general que rige para todo tipo de normas, en cuanto a su aplicación futura a partir de situaciones nacidas con posterioridad a su entrada en vigencia. Ello, a la luz de la garantía que fluye del artículo 34 de la Constitución Política, como veremos más adelante.

En congruencia con esto último, el artículo 7° de la resolución consultada dispone lo siguiente:

***"Artículo 7°—Vigencia.*** *Los alcances impositivos establecidos en esta resolución regirán para los periodos fiscales respectivos, a partir de su publicación."*

No obstante, tal como lo advierte el criterio legal aportado, la misma resolución parece engendrar una contradicción en el tema de la vigencia de la interpretación que está realizando, en tanto su artículo 3° dispone:

***"Artículo 3°—Alcance en el impuesto sobre rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital.***

*El artículo 27 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que el hecho generador de este impuesto es la obtención de toda renta de fuente costarricense en dinero o en especie, derivada del capital y de las ganancias y pérdidas de capital realizadas, que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente, y que no estén afectos por parte de su titular a la obtención de rentas gravadas en el impuesto a las utilidades.*

*Adicionalmente, el artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que son contribuyentes de este impuesto las personas físicas, jurídicas, entes colectivos sin personalidad jurídica y fondos de inversión, así como cualquier otra figura jurídica similar, que obtenga*

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024

7

*rentas de las definidas previamente. Además, el artículo 28 bis de la ley de referencia contempla los supuestos de exención de este impuesto.*

***Según la normativa indicada, se tiene claro que son contribuyentes las personas físicas y jurídicas que capten u obtengan recursos de los gravados en este impuesto, y siendo que los fideicomisos públicos o de obra pública no se encuentran dentro de los supuestos de exención, en consecuencia, las rentas o ganancias de capital obtenidas quedan gravadas a partir del 1 de julio de 2019 (fecha en que entró en vigencia la Ley N° 9635).***

*Así, todo fideicomiso público o de obra pública se encuentra sujeto al pago de este impuesto cuando perciba ingresos afectos al mismo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 27 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, salvo que exista alguna ley especial que expresamente los exonere de este impuesto en específico.*

*Ahora bien, la percepción de estos ingresos podría tributar en el impuesto sobre las utilidades, en el tanto se cumplan los requisitos para aplicar la afectación voluntaria regulada en los artículos 5 y 6 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo N° 43.198-H y la resolución DGT-R-058-2019 del 3 de octubre del 2019 y sus reformas.”(énfasis suplido)*

Así las cosas, y tomando en cuenta la inquietud planteada en la consulta que aquí nos ocupa, se impone analizar el alcance de esa resolución, en orden a la protección de las situaciones jurídicas consolidadas, así como la eventual aplicación del Principio de Confianza Legítima.

## **II.- LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS Y LA PROTECCIÓN DE LAS SITUACIONES JURÍDICAS CONSOLIDADAS**

La respuesta en esta materia se conduce por los postulados que se derivan del artículo 34 de la Constitución Política, norma que garantiza el Principio de Irretroactividad, ello en protección a su vez del Principio de Seguridad Jurídica. Dicha norma de la Carta Fundamental, establece:

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
8

**"ARTÍCULO 34.-** *A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, o de sus derechos patrimoniales adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas".*

La aplicación de las normas en el tiempo y la protección que ello supone de las situaciones jurídicas consolidadas –lo que desde luego comprende las disposiciones normativas que pueda contener una resolución de alcance general, como la que aquí estamos tratando– constituye un tema que esta Procuraduría ha desarrollado en forma inveterada, haciendo alusión a los preceptos derivados del artículo 34 de la Constitución Política. Así, podemos recurrir a nuestro dictamen C-249-83, en donde con claridad se explica lo siguiente:

## "I.- LA EFICACIA TEMPORAL DE LAS NORMAS

### A.- Vigencia de una norma en el tiempo

En punto a la vigencia de las normas, el principio general es que ellas rigen a partir de la fecha que designen o a partir de su publicación y hasta que sean derogadas, tácita o expresamente. Se podría decir, al efecto, que el término de su eficacia no está previamente determinado, excepto en el caso de la Ley de Presupuesto, que rige únicamente para el año fiscal correspondiente.

(...)

### 2.- Doctrina aplicable

Respecto de la vigencia de las normas jurídicas, la Doctrina ha indicado:

"Toda disposición legal tiene una vigencia determinada en cuanto al tiempo. Desde que se crea, momento que se constata de acuerdo con las prescripciones constitucionales, hasta que se derogan abroga expresa o tácitamente por una norma nueva, está destinada a regular todos los hechos, actos, situaciones, estados, fenómenos, etc., que tienen lugar durante ese lapso limitado por esos dos instantes. **Por tanto, toda ley, a partir de su promulgación, o mejor dicho, del momento en que entra en vigor, rige para el futuro, esto es, está dotada de validez de regulación respecto de todos aquellos hechos, actos, situaciones, etc. que se suceden con posterioridad al momento de su vigencia**". (BURGOA, Ignacio: Las Garantías Individuales Méjico: Editorial Porrúa S.A. 1977) pág 388.

(...) *(énfasis agregado)*

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
9

Bajo ese entendido, sin perjuicio de la interpretación que una resolución de las autoridades tributarias pueda imponer, en orden a la forma de catalogar los contratos de fideicomiso de naturaleza pública, tenemos que el principio de irretroactividad que ya mencionamos supra con relación al artículo 34 constitucional siempre prevalece, basado en la defensa de la seguridad y estabilidad de las relaciones jurídicas, evitando que una disposición posterior —en este caso, dictada por vía de resolución— pueda venir a afectar negativamente las relaciones o situaciones válidamente consolidadas al amparo de anteriores circunstancias.

Este postulado es entendible y necesario dentro de la coherencia del ordenamiento, pues la ley misma debe inspirar confianza al administrado en el tráfico de las relaciones jurídicas y contractuales, quien debe tener certeza de que los actos producidos bajo su autoridad subsistan, sin importar lo que llegue a ocurrir en el futuro. Se trata de dotar de estabilidad las situaciones y relaciones concertadas al amparo de una norma jurídica, aunque la misma sufra posteriores variaciones.

Al respecto, nos señala BAUDRIT CARRILLO:

“La constitución o la extinción de las situaciones jurídicas.

Se distinguen de un lado la constitución o la extinción definitivas de una situación jurídica antes de la entrada en vigor de la ley nueva, y de otro las situaciones jurídicas en curso de constitución o de extinción en ese momento.

En el primer supuesto se proponen las siguientes reglas. La regularidad de una situación jurídica debe ser apreciada conforme la ley bajo la cual se ha constituido en forma completa. La ley nueva no puede rendir ineficaz un hecho o un acto que había constituido válidamente una situación jurídica bajo el imperio de la ley antigua. Las condiciones de adquisición —en un sentido positivo o negativo— de una situación jurídica son regidas por la ley en vigor en el momento en que ella es creada. Como consecuencia de eso, si una ley nueva exige condiciones suplementarias para la validez de los contratos, por ejemplo, ella se aplica sólo a los actos posteriores a su entrada en vigor, sin tener incidencia sobre la validez de los contratos concluidos anteriormente. Esos principios, de sobra conocidos, son producto de la teoría de los derechos adquiridos, en el lenguaje de Roubier.”  
**(BAUDRIT CARRILLO, Diego. *Apuntes de Derecho Transitorio*, 1979, *Revista de Ciencias Jurídicas, Universidad de Costa Rica*, N° 38)**

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
10

En relación con estos temas, la sentencia de la Sala Constitucional N° 2765-97 del veinte de mayo de mil novecientos noventa y siete, se reconoce como una de las más representativas en la materia, de ahí que se cita reiteradamente en posteriores pronunciamientos más recientes. Dicha resolución expone las siguientes consideraciones:

"c) *Derechos patrimoniales adquiridos y situaciones jurídicas consolidadas.* Numerosos pronunciamientos de la Sala Constitucional atestiguan sobre la vigencia e importancia de la garantía de la irretroactividad de la ley (**donde "ley" debe entenderse en su sentido genérico, como referido a las normas jurídicas en general: sentencia n° 473-94**). Por ejemplo, en resolución n° 1879-94 de las 17:30 hrs del 20 de abril de 1994 (reiterando lo que previamente se había dispuesto en sentencia n° 1147-90 de las 16:00 hrs del 21 de setiembre de 1990), se expresó:

"... el principio de irretroactividad, al igual que los demás relativos a los derechos o libertades fundamentales, no es tan solo formal, sino también y sobre todo material, de modo que resulta violado, no solo cuando una nueva norma o la reforma de una anterior altera ilegítimamente derechos adquiridos o situaciones consolidadas al amparo de la dicha norma anterior, **sino también cuando los efectos, la interpretación o la aplicación de esta última produce un perjuicio irrazonable o desproporcionado al titular del derecho o situación que ella misma consagra.**"

Del mismo modo, la sentencia n° 1119-90 de las 14:00 hrs del 18 de setiembre de 1990 sostuvo:

"Una situación jurídica puede consolidarse –lo ha dicho antes la Corte Plena– con una sentencia judicial que declare o reconozca un derecho controvertido, y también al amparo de una norma de ley que establezca o garantice determinadas consecuencias que una ley posterior no puede desconocer sin incurrir en vicio de inconstitucionalidad por infracción del artículo 34 de la Constitución."

Los conceptos de "derecho adquirido" y "situación jurídica consolidada" aparecen estrechamente relacionados en la doctrina constitucionalista. Es dable afirmar que, en términos generales, el primero denota a aquella circunstancia consumada en la que una cosa –material o inmaterial, tratándose de un bien previamente ajeno o de un derecho antes inexistente– ha ingresado en (o incidido sobre) la esfera patrimonial de la persona, de manera que ésta experimenta una ventaja o beneficio constatable.

**Por su parte, la "situación jurídica consolidada" representa no tanto un plus patrimonial, sino un estado de cosas definido plenamente en cuanto a sus características jurídicas y a sus efectos, aun cuando éstos no se hayan extinguido aún. Lo relevante en cuanto a la situación jurídica**

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
11

**consolidada, precisamente, no es que esos efectos todavía perduren o no, sino que –por virtud de mandato legal o de una sentencia que así lo haya declarado– haya surgido ya a la vida jurídica una regla, clara y definida, que conecta a un presupuesto fáctico** (hecho condicionante) con una consecuencia dada (efecto condicionado). Desde esta óptica, la situación de la persona viene dada por una proposición lógica del tipo «si..., entonces...»; vale decir: si se ha dado el hecho condicionante, entonces la "situación jurídica consolidada" implica que, necesariamente, deberá darse también el efecto condicionado. En ambos casos (derecho adquirido o situación jurídica consolidada), **el ordenamiento protege –tornándola intangible– la situación de quien obtuvo el derecho o disfruta de la situación, por razones de equidad y de certeza jurídica.** En este caso, la garantía constitucional de la irretroactividad de la ley se traduce en la certidumbre de que un cambio en el ordenamiento no puede tener la consecuencia de sustraer el bien o el derecho ya adquirido del patrimonio de la persona, **o de provocar que si se había dado el presupuesto fáctico con anterioridad a la reforma legal, ya no surja la consecuencia (provechosa, se entiende) que el interesado esperaba de la situación jurídica consolidada.** Ahora bien, específicamente en punto a ésta última, se ha entendido también que nadie tiene un "derecho a la inmutabilidad del ordenamiento", es decir, a que las reglas nunca cambien. Por eso, el precepto constitucional no consiste en que, una vez nacida a la vida jurídica, la regla que conecta el hecho con el efecto no pueda ser modificada o incluso suprimida por una norma posterior; lo que significa es que –como se explicó– si se ha producido el supuesto condicionante, una reforma legal que cambie o elimine la regla no podrá tener la virtud de impedir que surja el efecto condicionado que se esperaba bajo el imperio de la norma anterior. **Esto es así porque, se dijo, lo relevante es que el estado de cosas de que gozaba la persona ya estaba definido en cuanto a sus elementos y a sus efectos,** aunque éstos todavía se estén produciendo o, incluso, no hayan comenzado a producirse. De este modo, a lo que la persona tiene derecho es a la consecuencia, no a la regla." (*En el mismo sentido –entre muchas otras– puede verse también la sentencia N° 1584-2014 de las 16:01 horas del 5 de febrero del 2014*)

Asimismo, resulta de sumo provecho recurrir a las consideraciones vertidas en nuestro dictamen C-169-89, en el cual señalamos lo siguiente:

“1º.-Efectivamente, el artículo 34 constitucional prohíbe dar aplicación retroactiva a las normas jurídicas cuando ello perjudique al administrado.

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
12

La Constitución, conforme con la terminología clásica, utiliza el concepto de "derechos adquiridos" y "situaciones jurídicas consolidadas" como límites a la aplicación retroactiva de las normas. El punto es determinar el significado de cada uno de esos conceptos y específicamente qué se entiende por irretroactividad.

Al respecto, la doctrina moderna sobre el tema rechaza la noción de "derechos adquiridos" porque no da cuenta de todos o de la mayor parte de los problemas que pueden presentarse cuando se producen conflictos de leyes en el tiempo. Por ejemplo, dicha noción no responde a los problemas relativos a los efectos jurídicos a constituirse en el futuro respecto de un hecho o acto regulado por una ley, con base en el cual se obtiene o consolida el derecho. Tampoco responde al hecho de que nadie está legitimado para pretender la inalterabilidad e inmodificabilidad del ordenamiento jurídico. El concepto de "derecho adquirido" debe entenderse, entonces, como aquél que ha ingresado definitivamente en la esfera jurídica del particular. Es este el sólo derecho a respetar por la nueva legislación. Antes de que el derecho se haya incorporado al patrimonio del administrado, éste es sólo titular de una expectativa de derecho.

2º.-Para determinar si una disposición es retroactiva, e incluso **para clarificar el concepto de situación consolidada**, debe tomarse en cuenta el carácter subjetivo u objetivo de la situación jurídica concreta. Ello nos permite, en efecto, determinar si una ley, en este caso el Código Tributario, es objeto de una aplicación retroactiva o bien, si simplemente el problema que se plantea es el de la eficacia temporal hacia el futuro con modificaciones del régimen jurídico establecido, propio de toda norma posterior que regule la misma materia.

La distinción entre situaciones jurídicas objetivas y subjetivas, sistematizada por la Escuela de Burdeos, señala que la primera es la establecida por un acto-regla; es decir, por la norma jurídica en abstracto. En cuanto situación normativa objetiva, general y abstracta, no individualizada sino que configura un estado jurídico a ser aliado al administrado. En esa medida, la situación objetiva no produce por sí misma derechos adquiridos ni constituye una situación jurídicamente consolidada en favor del particular. Ello conlleva a que la ley pueda siempre modificar situaciones jurídicas existentes al momento de su promulgación, sin que incurra en retroactividad, ya que no se afecta un derecho preexistente.

**La situación jurídica consolidada constituye una situación subjetiva** porque es la consecuencia de una individualización de la situación abstracta, prevista por la norma; en tanto situación subjetiva, genera una situación especial del administrado, sea otorgándole o reconociéndole un derecho, sea suprimiéndole

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
13

una cualidad o estado jurídico. Se trata de una situación individual y especial. Lo propio de esa situación subjetiva es su inmodificabilidad pesar de las vicisitudes de la norma que la originó. El acto que da origen a la situación no puede, en consecuencia, ser modificado por una norma posterior. Es el caso del contrato y, en general, de los negocios jurídicos.

3º.-La situación jurídica subjetiva puede revelarse como estática o como dinámica, según que esté produciendo efectos o éstos estén ya consolidados.

La situación jurídica subjetiva estará en fase estática cuando se trate de los efectos ya sucedidos, acaecidos y consolidados. Esa situación es inmodificable. Así por ejemplo, la ley que afecte los efectos de una situación producidos bajo una ley anteriormente vigente, será retroactiva. Pero dicha conclusión no es válida si se refiere a la fase dinámica de la situación. En este caso, resulta imperioso distinguir entre constitución de la situación jurídica y su extinción definitiva o parcial/.

La ley nueva no puede afectar hechos o actos que produjeron válidamente situaciones jurídicas bajo la vigencia de la ley antigua.

Los requisitos de adquisición o nacimiento de la situación son regidos exclusivamente por la ley vigente al momento en que la situación surge (supervivencia del derecho abolido). Aplicando lo anterior al punto en conflicto, habrá una aplicación retroactiva si se pretendiera que una vez entrando en vigencia el Código Tributario, la Administración Tributaria tiene derecho a cobrar -hacia el pasado- los intereses no percibidos por el Fisco y debidos por el atraso en el pago de un impuesto realizado antes de julio de 1971. La situación del contribuyente se consolidó respecto de esos pagos conforme con la normativa en vigor al momento en que surgió la obligación tributaria.

Pero eso no sucede con las situaciones que se constituyen o extinguen al momento o con posterioridad a la entrada en vigencia de la nueva ley. La ley nueva rige las condiciones de constitución de las situaciones jurídicas que no se habían presentado durante la vigencia de la ley derogada pero los elementos de la situación que hubieren surgido conservan su valor conforme con la ley antigua. Igualmente, las situaciones en curso de extinción continuarán rigiéndose por la ley de creación.

**En consecuencia los efectos jurídicos ya consolidados** o en curso de ejecución no pueden ser modificados por la ley posterior." (*énfasis agregado*)

Como vemos, es claro que una situación jurídica subjetiva que ya estaba consolidada antes de la entrada en vigor de una nueva disposición, no puede ser afectada de manera negativa por el cambio normativo acaecido posteriormente.

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
14

En esta materia, también el Tribunal Contencioso Administrativo se ha pronunciado en el siguiente sentido:

**“CON RELACIÓN A LA ALEGADA APLICACIÓN RETROACTIVA DEL PLAN DIRECTOR URBANO DEL CANTÓN CENTRAL DE SAN JOSÉ.** Cabe recordar que la retroactividad a la que hace referencia el artículo 34 de la Constitución Política, es aquella que pretende interferir con derechos adquiridos o situaciones jurídicas consolidadas, nacidas con anterioridad a la promulgación de la ley, o sea, aquellas con características de validez y eficacia perfeccionadas bajo el imperio de otras regulaciones, de forma que sus efectos y consecuencias no puedan ser variadas por nuevas disposiciones, excepto si implican un beneficio para los interesados (*ver en ese sentido, las sentencias número 1996-7043, 1996-2791 y 1996-2970 de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia*). El principio de irretroactividad tiene una doble manifestación, formal y sobre todo material, de modo que podría resultar violado, *“...no solo cuando una nueva norma o la reforma de una anterior altera ilegítimamente derechos adquiridos o situaciones consolidadas al amparo de dicha norma anterior, sino también cuando los efectos, la interpretación o la aplicación de esta última produce un perjuicio irrazonable o desproporcionado al titular o situación que ella misma consagra...”* (*ver sentencia número 1999-000694 de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia*). Valga resaltar que el concepto de derecho adquirido, hace referencia a aquella circunstancia consumada en la cual, una cosa de carácter material o inmaterial, ha ingresado o ha incidido en la esfera patrimonial de una persona, por lo que, con ello ha experimentado una ventaja o beneficio constatable. Por su parte, **el concepto de situación jurídica consolidada**, se refiere a un estado de cosas definido plenamente en cuanto a sus características jurídicas, aún cuando éstos no se hayan extinguido. En ese sentido *“...lo relevante en cuanto a la situación jurídica consolidada, precisamente, no es que esos efectos todavía perduren o no, sino que –por virtud de mandato legal o de una sentencia que así lo haya declarado - haya surgido ya a la vida jurídica una regla, clara y definida, que conecta un presupuesto fáctico (hecho condicionante) con una consecuencia dada (efecto condicionado)...”* (*ver sentencia número 1997-2765 de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia*). En este punto, cabe destacar que nadie tiene

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
15

derecho a una inmutabilidad del ordenamiento jurídico vigente, toda vez que el contenido esencial del principio de irretroactividad previsto en el artículo 34 de la Constitución Política, no implica que una vez nacida a la vida jurídica, la norma que conecta el supuesto de hecho con un determinado efecto, no pueda ser modificada o suprimida por una ley posterior; sino por el contrario lo que pretende tutelar es que si ya se había dado el presupuesto fáctico con anterioridad a la reforma legal, no surja el efecto que el interesado esperaba de la situación jurídica consolidada, o bien se le sustraiga a consecuencia de esa modificación normativa, el bien o el derecho que ya había ingresado al patrimonio de la persona." (*Sentencia N° 246-2013 de las 15:35 horas del 18 de junio del 2013, Sección III del TCA*)

En abono a la posición derivada de nuestros dictámenes que ya fue expuesta supra, nos permitimos traer a colación las siguientes consideraciones adicionales:

"Uno de los valores fundamentales del ordenamiento jurídico es la seguridad jurídica. En efecto, la jurisprudencia de la Sala Constitucional ha recogido la seguridad como valor fundamental del Estado Social de Derecho (así, en resoluciones N°s. 5402- 94, 169-95 y 4192-95, entre otras). Y esa caracterización no es de extrañar, ya que la seguridad jurídica es una *conditio sine qua non* para el logro de otros valores constitucionales:

*"En el Estado de Derecho la seguridad jurídica asume unos perfiles definidos como: presupuesto del Derecho, pero no de cualquier forma de legalidad positiva, sino de aquella que dimana de los derechos fundamentales, es decir, los que fundamentan el entero orden constitucional; y, función del Derecho que 'asegura' la realización de las libertades. Con ello, la seguridad jurídica no sólo se inmuniza frente al riesgo de su manipulación, sino que se convierte en un valor jurídico ineludible para el logro de los restantes valores constitucionales."*, A, PÉREZ LUÑO: La Seguridad Jurídica, Barcelona, Editorial Ariel S.A., 1991, p.20.

Del principio de seguridad se derivan distintos corolarios. Entre ellos, la claridad y no confusión normativa, la publicidad de las normas y sobre todo la irretroactividad de estas. El Derecho debe promover la certeza y ésta se afecta cuando la norma es confusa, impide al administrado conocer a qué debe atenerse o bien, si se le aplica retroactivamente incidiendo sobre situaciones consolidadas. En general, una situación es susceptible de generar inseguridad

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
16

jurídica cuando la persona no sabe a qué atenerse frente a normas jurídicas o conductas administrativas.

**La seguridad jurídica otorga certeza en las distintas situaciones jurídicas en que las diferentes personas del ordenamiento pueden encontrarse. Para evitar que dichas situaciones se desenvuelvan en condiciones de incerteza y se afecte la seguridad jurídica, el ordenamiento arbitra también diversos mecanismos que permiten a las personas conocer cuál es su posición y darle certeza a las relaciones y posiciones de dichos sujetos.**

(...)

Dada esa ausencia de regulación expresa, resultan aplicables los principios generales en orden a la aplicación de las disposiciones jurídicas en el tiempo. Materia que resulta informada por el principio de seguridad jurídica al cual ya se ha hecho referencia.

En ese sentido, es preciso recordar que vigencia y eficacia de una norma no siempre son simultáneas. La vigencia de una norma es la pertenencia activa al ordenamiento, en tanto que la eficacia es la idoneidad para producir efectos jurídicos. Empero, hay leyes que pertenecen al ordenamiento pero no tienen una indefinida idoneidad reguladora. Por el contrario, una ley derogada, no vigente puede ser eficaz por cuanto puede continuar rigiendo las situaciones nacidas durante su período de vigencia, con lo cual se modula el efecto derogatorio. Lo que significa que la derogación no necesariamente produce la pérdida de la vigencia y la cesación de la eficacia, máxime si hay una situación en curso de ejecución. Caso en el cual, al sucederse la derogación, la situación está surtiendo efectos jurídicos.

Por principio, la nueva norma no puede afectar hechos o actos que produjeron válidamente situaciones jurídicas bajo la vigencia de la ley anterior. Los requisitos de adquisición o nacimiento de la situación son regidos exclusivamente por la norma vigente al momento en que la situación surge (se aplica aquí la teoría de la supervivencia del derecho abolido). La norma nueva, por el contrario, tiene la pretensión de regir las condiciones de constitución de las situaciones jurídicas que no se habían presentado durante la vigencia de la norma derogada, pero los elementos de la situación que hubieren surgido conservan su valor conforme la norma anterior. **La nueva norma carece de posibilidad de influenciar las situaciones ya extinguidas o consolidadas.** Igualmente, las situaciones en curso de extinción continuarán rigiéndose por la ley de creación. **En consecuencia, los efectos jurídicos ya consolidados o en curso de ejecución no pueden ser modificados por una norma posterior** (dictámenes N° 169-89 de 10 de octubre de 1989, C-165-92 de 14 de octubre de 1992, C- 60-99 de 24 de marzo de 1999 y C-075-2001 de 19 de marzo de 2001, OJ-124 - J del 14 de 11 de 2008 ). Lo

2243-8400 

2233-7010 2255-0997 

www.pgr.go.cr 

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
17

cual implicaría que la prescripción en curso continúa rigiéndose por la ley anterior. En el caso en examen, no aplicaría el nuevo plazo establecido en la Ley 9078." *(el subrayado es nuestro)* **(Dictamen C-068-2014 del 4 de marzo del 2014. También pueden consultarse nuestros dictámenes C-475-2014 del 19 de diciembre del 2014 y C-275-2015 del 28 de setiembre del 2015).**

A la luz de todas las consideraciones expuestas, resulta de obligada conclusión que si la Administración Tributaria, mediante la resolución MH-DGH-RES-0036-2023 - MH-DGT-RES-0022-2023 dictada en fecha 20 de septiembre de 2023, hizo una novedosa interpretación de la naturaleza que ostentan los fideicomisos públicos, esa decisión implica un cambio –gravoso– en cuanto al régimen impositivo al que quedan sometidos dichos fideicomisos.

En consecuencia, en razón de la garantía que fluye del artículo 34 de la Constitución Política, el cual protege contra la aplicación retroactiva de cualquier norma que pueda afectar negativamente situaciones jurídicas consolidadas, este cambio de posición de la Administración Tributaria no puede venir a modificar ni alterar las declaraciones de impuestos y respectivos pagos de períodos anteriores que se hicieron bajo otras reglas tributarias, las que deben entenderse consolidadas para esos períodos ya fenecidos.

Lo anterior, por cuanto, como quedó visto, la garantía de irretroactividad debe entenderse aplicable tanto para normas de cualquier jerarquía, como para el supuesto de una interpretación de ellas que implique un cambio en las reglas y por ende genera consecuencias jurídicas diferentes para la misma situación.

En efecto, de la doctrina y jurisprudencia expuestas se extrae con claridad la premisa de que por situación jurídica consolidada debe entenderse aquella que ya condujo al reconocimiento de una determinada ventaja o beneficio constatable, que, de variarse la interpretación, implicaría un perjuicio para los intereses o derechos del sujeto interesado.

Lo anterior desde luego tiene conexión con el Principio de Seguridad Jurídica, que le confiere certeza a las distintas relaciones y situaciones subjetivas, en el sentido de que exista garantía y estabilidad en cuanto a la posición que ocupa el sujeto interesado.

Nótese que, según explica el criterio jurídico que se adjuntó a la consulta, si la novedosa posición que introdujo la resolución analizada se aplica de manera retroactiva, eso implicaría un grave impacto en las finanzas de los fideicomisos, pues ese costo tendría que ser trasladado a la cuota de arrendamiento que pagan las instituciones fideicomitentes. Ergo, a la postre ello afectaría negativamente las finanzas públicas, pues ese impacto

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
18

financiero que implican los incrementos impositivos habrían de ser cargados a los fideicomitentes, que son instituciones públicas.

Así las cosas, en tanto una aplicación retroactiva de la resolución de la Administración Tributaria, que data de setiembre de 2023 (cuando en su artículo 3° señala que las rentas o ganancias de capital obtenidas quedan gravadas a partir del 1 de julio de 2019) implicaría un impacto financiero negativo para estos fideicomisos públicos, tal retroacción deviene improcedente a la luz de los principios de irretroactividad y de seguridad jurídica.

A mayor abundamiento, nótese que ello resulta conteste con lo que dispone el propio Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual señala:

***"Artículo 9º.- Vigencia de las leyes tributarias. Las leyes tributarias rigen desde la fecha que en ellas se indique; si no la establecen, se deben aplicar diez días después de su publicación en el Diario Oficial.***

***Las reglamentaciones y demás disposiciones administrativas de carácter general se deben aplicar desde la fecha de su publicación en el Diario Oficial, o desde la fecha posterior que en las mismas se indique. Cuando deban ser cumplidas exclusivamente por los funcionarios y empleados públicos, se deben aplicar desde la fecha de dicha publicación o desde su notificación a éstos.***" (énfasis suplido)

Puntualmente sobre este tema en materia tributaria, hemos señalado lo siguiente:

"Para satisfacer la seguridad jurídica, la norma tributaria debe ser estable y previa a la realización de las actuaciones a que se imputan efectos jurídicos. De manera que los contribuyentes conozcan de antemano las consecuencias fiscales de los hechos u actos que realizan. Por ello la norma tributaria debe ser anterior a la realización del presupuesto de hecho del tributo. La retroactividad de la norma tributaria imposibilita adecuar la conducta de los contribuyentes a lo dispuesto en la norma. En consecuencia, debe entenderse que la norma tributaria debe ser irretroactiva:

"La admisibilidad de la retroactividad de las normas fiscales no permite afirmar que su legitimidad constitucional sea incuestionable, pues, de todas formas, la confianza fundada de los ciudadanos y, en definitiva, el principio de seguridad jurídica, pueden verse vulneradas por la eficacia retroactiva de la norma. Han de ser, en

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
19

consecuencia, como indica el Tribunal Constitucional las circunstancias específicas que concurren en cada caso y el grado de retroactividad de la norma cuestionada los elementos determinantes que permitan enjuiciar su pretendida inconstitucionalidad” (STC 126/1987, F 11)”. A.J., SANCHEZ PINO: “Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria”, *Derecho Financiero Constitucional, Estudios en Memoria del Profesor Jaime García Añoveros*, Ediciones Civitas, Madrid, 2001, p. 176.

Sobre la aplicación del principio en materia tributaria, ha señalado la Sala Constitucional:

“No debe olvidarse que se trata de un principio que resulta de aplicación a toda la legislación -salvo casos excepcionales, como en materia penal, cuando la nueva norma sustantiva es más favorable al imputado-, de manera que resulta de obligado acatamiento respecto de todas las normas jurídicas en general -y no únicamente de las leyes de carácter formal-. Así las cosas, el principio de irretroactividad de la ley no puede ser excepcionado de la legislación tributaria; motivo por el cual **no resulta legítimo hacer más gravosa la situación de los contribuyentes cuya obligación tributaria nació al amparo de determinadas normas con disposiciones o actos administrativos posteriores que pretendan modificar los presupuestos de hecho y de derecho que dieron origen a la obligación tributaria principal o accesoria. Bajo estos términos, bien puede establecerse como principio básico en esta materia que la determinación de las obligaciones tributarias debe regirse por las normas que estaban vigentes al período fiscal correspondiente, nunca puede tenerse como parámetro la normativa vigente a la notificación del traslado de cargos, como pretende el transitorio impugnado.**

**IV.-** En este sentido, resulta obligado refutar la tesis esbozada por la Dirección General de Tributación Directa, en tanto considera que antes de realizar el pago, al contribuyente no le asiste una situación consolidada, ni mucho menos un derecho adquirido en relación al no pago de los intereses de la obligación tributaria. Nada más alejado de la realidad. Ya con anterioridad esta Sala se ha manifestado acerca del tema de la irretroactividad de la ley, los derechos adquiridos y las situaciones jurídicas consolidadas, los cuáles fueron ampliamente explicados en sentencia número 02765-97, de las quince horas tres minutos del veinte de mayo de mil novecientos noventa y siete, en la que se dijo: (....).

En el caso concreto, de lo dicho bien puede concluirse que al contribuyente sí le asiste una situación consolidada respecto del no pago de intereses respecto de las

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
20

obligaciones tributarias correspondientes a períodos fiscales anteriores a la entrada en vigencia de la norma en cuestión, dado que las obligaciones tributarias nacen al amparo de situaciones de hecho previstas por el legislador en las normas generadoras, de manera tal que ésta situación no puede ser modificada por disposición o acto administrativo posterior, dado que de ello podría afectar ilegítimamente tales situaciones, produciendo un perjuicio irrazonable y desproporcionado al titular de esa situación...” Sala Constitucional, resolución N° 618-2001 de 15:15 hrs. del 24 de enero de 2001. El énfasis es del original.” ***(Dictamen N° C-058-2004 del 18 de febrero de 2004. Sobre el mismo tema, puede también consultarse nuestro dictamen N° PGR-C-239-2023 de fecha 22 de noviembre de 2023)***

### III.- EL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA

Por otra parte, se nos consulta además si la aplicación retroactiva de los artículos 2° y 3° de la resolución que estamos analizando, podría estar vulnerando el Principio de Confianza Legítima, de ahí que resulta preciso, en primer término, examinar la doctrina y jurisprudencia que sobre el particular debe tenerse presente. Así, tenemos que de sus características, se predicen las siguientes:

**“Principio derivado del principio de seguridad jurídica según el cual la Administración pública no puede defraudar las expectativas que han creado sus normas y decisiones sustituyéndolas inesperadamente por otras de signo distinto.**

*El cambio de criterio es posible, pero ha de ser motivado y basado en razones objetivas. Si, no obstante, este cambio produce lesiones a los intereses de los administrados, pueden dar lugar a la emergencia de un derecho a la indemnización. LRJSP, art. 3.1.e). «En el conflicto que se suscita entre la legalidad de la actuación administrativa y la seguridad jurídica derivada de la misma, tiene primacía esta última por aplicación de un principio que, aunque no extraño a los que informan nuestro ordenamiento jurídico, ya ha sido recogido explícitamente por esta Sala [...], el “principio de protección de la confianza legítima” que ha de ser aplicado no tan solo cuando se produzca cualquier tipo de convicción psicológica en el particular beneficiado, sino más bien **cuando se basa en signos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes para que le induzca razonablemente a confiar en la legalidad de la actuación administrativa, unido a que, dada la ponderación de los intereses en juego —interés individual e interés general— la revocación o la dejación sin efecto del***

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
21

***acto, hace crecer en el patrimonio del beneficiario que confió razonablemente en dicha situación administrativa, unos perjuicios que no tiene por qué soportar»*** (STS de 19-I-1990, consolidada en las SSTs de 27-I y 1-II-1990).<sup>2</sup> (énfasis agregado)

En la doctrina española, se abordan sus rasgos en los siguientes términos:

#### “ORIGEN E INTERPRETACIÓN JURISPRUDENCIAL

El principio de buena fe o confianza legítima tiene su origen en el Derecho Administrativo alemán (Sentencia de 14 de mayo de 1956 del Tribunal Contencioso-Administrativo de Berlín), y, desde las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 22 de marzo de 1961 y 13 de julio de 1965 (asunto Lemmerz-Werk), constituye un principio general del Derecho Comunitario, que finalmente fue acogido por nuestro Tribunal Supremo desde 1990 y también por nuestra legislación (en concreto, por la Ley 4/1999 de reforma de la Ley 30/1992, de Régimen de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común en su artículo 3.1.2, norma que ha sido derogada, siendo actualmente la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, la que recoge este principio en su articulado concretamente en el art. 3.1 e) junto con el de lealtad institucional).

Se trata en todo caso de un principio de origen jurisprudencial, que debe examinarse desde el casuismo de cada decisión, **y que se concibe como una reacción del Juez frente a actuaciones irregulares tanto del Poder Legislativo como de la Administración, caracterizadas por sorprender la confianza del destinatario (...)**

La Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 1999 recuerda que *“este principio no puede invocarse para crear, mantener o extender, en el ámbito del Derecho público, situaciones contrarias al ordenamiento jurídico, o cuando del acto precedente resulta una contradicción con el fin o interés tutelado por una norma jurídica que, por su naturaleza, no es susceptible de amparar una conducta discrecional por la Administración que suponga el reconocimiento de unos derechos y/u obligaciones que dimanen de actos propios de la misma. O, dicho en otros términos, la doctrina invocada de los «actos propios» sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias*

<sup>2</sup> **Principio de confianza legítima.** Real Academia Española. Diccionario panhispánico del español jurídico, 2023.

<https://dpej.rae.es/lema/principio-de-confianza-leg%C3%ADtima>

*reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el solo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de ésta. Una cosa es la irrevocabilidad de los propios actos declarativos de derechos fuera de los cauces de revisión establecidos en la Ley (artículos 109 y 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, 106 y 107 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas) y otra el respeto a la confianza legítima generada por actuación propia que necesariamente ha de proyectarse al ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no al de los aspectos reglados o exigencias normativas frente a las que, en el Derecho Administrativo, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquéllos. O, en otros términos, no puede decirse que sea legítima la confianza que se deposite en un acto o precedente que sea contrario a norma imperativa".(...)*

#### REQUISITOS

**a) Un acto de la Administración que genera en el afectado la confianza de que la Administración actúa correctamente, que el comportamiento del ciudadano es asimismo correcto y que sus expectativas son asimismo razonables.**

(...)

**b) Que la Administración genere signos externos que orienten al ciudadano hacia una determinada conducta (Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2000).(...**

**c) Acto de la Administración que reconoce una situación jurídica individualizada en cuya persistencia podía confiar el interesado.**

**d) Existencia de una causa idónea para provocar la confianza legítima del afectado** la cual no podrá generarse por mera negligencia, ignorancia o tolerancia de la Administración.(...)

**e) Que el interesado haya cumplido los derechos y obligaciones que le incumben.** La sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de marzo de 2008 afirma que el principio de protección de la confianza legítima no puede ser invocado por un beneficiario que es culpable de una infracción manifiesta de la normativa vigente. Y la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2007, en materia de derecho de la competencia, sostiene que debe

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
23

primar el principio de legalidad sobre el principio de confianza legítima.”<sup>3</sup> (*énfasis agregado*)

A nivel nacional, se ha acogido este postulado por parte del Tribunal Contencioso, al reconocer que este Principio de Confianza Legítima ha permeado el derecho administrativo, claro está, entendiendo que ello se produce dentro del bloque de legalidad, es decir, en forma legítima. Como ejemplo tenemos que la sentencia N° 330-2005 de las 11:50 horas del 22 julio de 2005, de la Sección Segunda, señaló lo siguiente:

*“VII.-DE LA PROTECCION DE LA CONFIANZA LEGITIMA EN EL EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD DEL COMERCIO: El principio de protección de la confianza legítima surge en la República Federal Alemana para luego permear los sistemas de justicia europeos, a partir de una sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea. Este principio, no es más que un derivado del constitucional de seguridad –consistente en el saber a qué atenerse-. Sin duda alguna, se trata, también, de una manifestación del principio general de la buena fe, que tiene aplicación en todos los campos del derecho, incluido, desde luego, el Derecho Administrativo y Municipal. La doctrina del Derecho Público ha abierto espacio a la aplicación del principio de la confianza legítima cuando hay signos externos de la Administración que le permiten concluir al particular, razonablemente, que su actividad es legítima. Debe existir, por ello, un acto administrativo que otorgue confianza, en términos que le permita pensar que sus expectativas son razonables. Paralelamente, debe haber surgido una situación jurídica individualizada, en cuya estabilidad confía el administrado que, ha cumplido con los deberes y obligaciones correspondientes, es decir, cree firmemente, –a partir de los signos que ha recibido de la administración-, que su actuación se encuentra ajustada al bloque de legalidad, que no ha querido infringir. Ahora bien, la inobservancia de este principio tiene consecuencias resarcitorias para el ente público, si con ello se frustran expectativas legítimas y derechos subjetivos, sin acudir a los cauces establecidos*

<sup>3</sup> WOLTERS KLUWER, **Confianza Legítima**. Concepto. Origen e interpretación jurisprudencial. Requisitos.

([http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUNDS0sLtbLUouLM\\_DxbIwMDCwNzA7BAZlqlS35ySGVBqm1aYk5xKgDnlb3dNQAAAA==WKE](http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUNDS0sLtbLUouLM_DxbIwMDCwNzA7BAZlqlS35ySGVBqm1aYk5xKgDnlb3dNQAAAA==WKE))

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
24

*(doctrina de los numerales 190 y siguientes de la Ley General de la Administración Pública).*”(El destacado no corresponde al original).

También la jurisprudencia constitucional ha tenido la oportunidad de referirse a los alcances de este principio, expresando las siguientes consideraciones:

“IV.- SOBRE EL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA. Esta Sala mediante sentencia N° 2016-8000 de las 11:52 horas del 10 de junio de 2016 (sentencia reiterada mediante voto número N° 2019-8689 de las 09:30 horas del 17 de mayo de 2019) se pronunció en los siguientes términos:

**“III.- Sobre el principio de confianza legítima.** Antaño se asumió de manera axiomática que, irremediablemente, todo acto ilegal de contenido favorable podía ser dejado sin efecto por parte de la Administración en cualquier tipo de situación, sin atender a ninguna circunstancia en particular.

No obstante, desde mediados de los cincuentas, tanto la doctrina como la jurisprudencia empezaron a detectar que una aplicación ciega y rígida de la regla antedicha lesionaba seriamente la confianza depositada por los administrados en la Administración, así como la buena fe y la seguridad jurídica.

(...) Así las cosas, **la confianza legítima ha de entenderse como la expectativa cierta de que una situación jurídica o material, abordada de cierta forma en el pasado, no sea tratada de modo extremadamente desigual en otro periodo, salvo que exista una causa constitucionalmente aceptable que legitime su variación. En este sentido, esta Corporación ha sostenido que “el administrado no es titular de un derecho adquirido, sino que simplemente tiene una mera expectativa en que una determinada situación de hecho o regulación jurídica no serán modificadas intempestivamente, y en consecuencia su situación jurídica puede ser modificada por la Administración.**

Como elemento incorporado al de buena fe, la confianza legítima puede proyectarse en el hecho de que se espere la perpetuación de específicas condiciones regulativas de una situación, o la posibilidad de que no se apliquen exigencias más gravosas de las ya requeridas

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
25

*para la realización de un fin, salvo que existan razones constitucionalmente válidas para ello.”*

*En efecto, **la ratio iuris del principio de protección a la confianza legítima consiste en que el desarrollo de las relaciones jurídicas requiere de un ambiente de confianza, en el que las reglas de juego, una vez dadas, se respetan.** Lo anterior resulta de mayor relevancia en el caso de las relaciones para con la Administración, toda vez que, en este caso, el instrumento jurídico relacional es el acto administrativo, el cual no es sino una manifestación unilateral de voluntad del Estado. Ergo, el ciudadano necesita de instrumentos jurídicos para defenderse de la unilateralidad y superioridad de la Administración.*

*Ahora bien, estamos ante un principio de origen jurisprudencial evidentemente ligado a cuestiones de equidad, motivo por el que **su aplicación debe ser analizada en cada caso concreto.** Recordemos que el mismo ha sido concebido como una reacción del juez para resguardar la confianza del Administrado, cuando la Administración lo sorprende con un cambio inesperado en su proceder. (...)*

*En resumen, **el principio de confianza legítima descansa sobre la base de que el ciudadano asume un comportamiento confiando en que actúa de manera correcta, toda vez que la conducta constante, estable y a lo largo del tiempo de la Administración le genera razonablemente tal expectativa; dicho de otra forma, la Administración ha emitido signos externos que han venido a orientar al ciudadano hacia una cierta conducta y le han hecho confiar de buena fe en que tal situación persistirá.** Como señala Meza Valencia (2013), **“la confianza del particular surge con ocasión del nacimiento en el mundo jurídico de una palabra dada o promesa de la administración, pero se fortalece y arraiga con la cadena de conductas posteriores asumidas por la administración, toda vez que estas vayan orientadas a fortalecer y desarrollar la palabra emitida previamente. Sin la existencia de dichos actos posteriores armónicos y coherentes, la promesa dada previamente pierde su vocación de consolidación de la confianza legítima.”***

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
26

Claro está, como lo explica y analiza profusamente la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en su sentencia N° **001580-F-S1-2019 de** las 11:33 horas del 24 de julio de 2019, este postulado protege al administrado en tanto se invoque una situación que no entrañe una abierta violación al ordenamiento jurídico, pues de lo contrario esa confianza perdería justamente su condición de legítima, para convertirse en un acto contrario al bloque de legalidad. En efecto, en dicha sentencia se indica de modo contundente esa exigencia de frente a la circunstancia o situación sobre la cual se reclama la protección:

“De ese modo, la confianza legítima no es tal si el administrado conocía que sus actos no eran acordes al ordenamiento jurídico. Es decir, el principio en mención tiene límites, uno de los cuales constituye la legalidad. Aplicar de forma extensiva este principio, mediante una protección demasiado amplia del postulado, incluso atentando contra la estabilidad de una reglamentación vigente y buscando que les permitiera a los administrados sustraerse de los riesgos y reglas del mercado del arroz, lo único que hace es paralizar y obstruir la política gubernamental específica. (...) En suma, solo resultan indemnizables bajo el manto de la confianza legítima la privación de derechos e intereses legítimos, pero no las expectativas”.

Esta posición ha sido reiterada en múltiples oportunidades por la Sala Primera, siguiendo esa misma línea de razonamiento:

“La confianza legítima, es un principio de derecho derivado del constitucional de seguridad jurídica. Esta Sala ha señalado, el principio constitucional de confianza legítima (artículo 34) deriva del principio de buena fe que debe regir en toda relación jurídica. La aplicación del principio de confianza legítima tiene como presupuesto necesario que la Administración, mediante una o varias actuaciones, haya determinado el comportamiento del particular, quien puede presumir, con base en estas, la legitimidad de su conducta. En la especie, tal situación no se da ya que la confianza legítima nunca podría ir en contra de norma expresa, es decir, que no se puede aplicar contra *legem*. De ese modo, la confianza legítima no es tal si el administrado conocía que sus actos no eran acordes al ordenamiento jurídico. Es decir, el principio en mención tiene límites, uno de los cuales constituye la legalidad. **(sentencia 2170-2021 de las 9:20 horas del 30 de noviembre de 2021. En el mismo sentido, la sentencia N° 81-2022 de las 10:03 horas del 26 de enero del 2022).**

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
27

Como vemos, la confianza debe nacer siempre legítimamente, a partir de un respeto al bloque de legalidad. Bajo ese entendido, este principio brinda amparo y protección al administrado que haya podido entender que adquirió un derecho, o bien que su actuación resultó adecuada en sus relaciones con la Administración. Es decir, que se ha venido consolidando una determinada práctica –entendida como correcta y legítima– que le ha resultado ventajosa.

Desde esa perspectiva, brinda protección imponiendo un límite a la actividad del poder público, a fin de impedir que dicha confianza sea vulnerada sin razón fundamentada, protegiendo de ese modo aquella situación jurídica que haya podido consolidarse a favor del administrado. Como vemos, se trata de una regla que se teje en estrecha relación con los principios de seguridad jurídica y buena fe<sup>4</sup>, por demás conectado con los postulados que se derivan del artículo 34 constitucional, según quedó visto en el anterior apartado.

Así las cosas, en el supuesto consultado, recordemos que, tal como mencionamos supra, la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con la determinación de los fideicomisos como sujetos al impuesto sobre las utilidades, en su artículo 2, inciso 2), subinciso c), califica como contribuyentes a los fideicomisos, sin hacer distinción alguna entre fideicomisos públicos y fideicomisos privados. En razón de eso, partiendo de una interpretación literal de esa norma legal, se podía entender –legítimamente– que los fideicomisos públicos por principio estaban sujetos al impuesto de las utilidades.

---

<sup>4</sup> “El Tribunal Supremo, por sentencia de 4 de junio de 2001, estableció que “el principio de confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro Ordenamiento **de seguridad jurídica y buena fe** en la relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del TJCE y la jurisprudencia de esta sala, **el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad de las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones**”. Es decir, la racionalidad, congruencia y objetividad, otros tantos principios generales de aplicación al Derecho Administrativo conducen a exigir a la Administración **una actuación acorde con las expectativas o esperanzas que ha despertado en los particulares. De lo contrario, se quebraría el principio de buena fe, el de seguridad jurídica y el de confianza legítima**. El Tribunal Supremo español entiende que la doctrina de la aplicación directa de los principios generales, entre ellos el de confianza legítima podría “anular un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento”. (*énfasis suplido*) RODRÍGUEZ-ARANA, Jaime. EL PRINCIPIO GENERAL DEL DERECHO DE CONFIANZA LEGÍTIMA. Revista Ciencia Jurídica, Universidad de Guanajuato, División de Derecho, Política y Gobierno, Departamento de Derecho; Año 1, núm. 4 Pp. 59. (<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4596172.pdf>)

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
28

En forma consecuente con esa interpretación, según explica el consultante, los fideicomisos públicos tributaron pagando el impuesto de las utilidades, y no es sino hasta que se emitió la resolución de marras (MH-DGH-RES-0036-2023 - MH-DGT-RES-0022-2023 del 20 de septiembre de 2023) que la Administración Tributaria hizo una interpretación que sí entra a distinguir entre fideicomisos públicos y privados, definiendo que los primeros, por su exclusiva vocación de cumplir fines públicos, no generan utilidades, y por ende, deben tributar bajo otra modalidad impositiva (por rentas de capital).

No obstante, antes del dictado de esa resolución que impone una interpretación y por ende nuevas “reglas del juego” para el régimen tributario de los fideicomisos públicos, se había estado procediendo al amparo del texto legal, y las declaraciones de renta bajo el renglón de impuesto a las utilidades así fueron recibidas, revisadas y aceptadas por la propia Administración Tributaria, generando así –bajo confianza legítima–, que tales declaraciones y el respectivo pago de impuestos fueron efectuados a derecho, y, por ende, a esta fecha se trata de situaciones avaladas por el Estado y consolidadas desde el punto de vista del contribuyente.

Por ende, no cabría en forma alguna entender que, según lo señalado por el artículo 3º de la citada resolución que data de setiembre de 2023, las rentas o ganancias de capital obtenidas quedan gravadas a partir del 1 de julio de 2019 (fecha en que entró en vigencia la Ley N° 9635), para efectos de pretender exigir esa nueva regla (vertida por vía de interpretación en esa resolución del año 2023) a las declaraciones de impuestos ya presentadas desde el año 2019, cuyos montos impositivos ya fueron pagados en fechas anteriores.

Antes bien, en consonancia con el Principio de Confianza Legítima, esas declaraciones de impuestos ya procesadas (entre julio del 2019 y setiembre del 2023) bajo la modalidad o régimen de impuesto a las utilidades se entendieron válidamente aceptadas y avaladas por la propia Administración Tributaria desde el año 2019. Tal actuación de la Administración generó una razonable confianza en los contribuyentes en el sentido de haber cumplido a cabalidad con las obligaciones tributarias, sin distinción alguna entre fideicomisos públicos y privados, con apego al artículo 2º de la LISR.

A mayor abundamiento, valga traer a colación, en lo conducente, las consideraciones vertidas en nuestro dictamen N° C-010-2017 de fecha 19 de enero de 2017, cuando apuntamos lo siguiente:

“Como claramente lo reseña el consultante, a través de los Criterios C-168-2013 del 26 de agosto del 2013, C-108-2015 del 11 de mayo del 2015, C-192-2015 del 24 de julio del 2015 y C-004-2016 del 11 de enero de 2016, se avaló el

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
29

reconocimiento del extremo que nos ocupa a los Contralores de Servicios, no obstante, la postura citada se varió mediante su homónimo C-140-2016 del 16 de junio de 2016.

La modificación reseñada genera las disyuntivas cuya evacuación se solicita, y en ese sentido, cabe mencionar que, respecto a la primera interrogante *–plazo en el que corresponde pago–*, los Dictámenes emitidos por esta Procuraduría generan efectos a futuro, es decir, a partir de su emisión y, por ende, carecen de la virtud de afectar retroactivamente la materialización que de ellos realizó la Administración Pública.

En esa línea se ha decantado la jurisprudencia administrativa, al sostener:

*"... La Procuraduría General se ha referido, en ocasiones anteriores, a la eficacia de sus dictámenes respecto de situaciones acaecidas con anterioridad a la emisión correspondiente. La Procuraduría ha sido del criterio de que, como tesis de principio, sus dictámenes rigen hacia el futuro particularmente cuando se trata de un cambio de interpretación. Lo anterior con el objeto de mantener el principio de seguridad jurídica. En la medida en que el dictamen de la Procuraduría genere un problema de inseguridad jurídica, porque la interpretación en él presente implique un cambio sustancial en la forma de actuación administrativa o en el reconocimiento de ciertas situaciones jurídicas, la Procuraduría estima que su dictamen rige hacia el futuro. Este es el criterio externado en el dictamen N° C-233-2003 de 31 de julio de 2003, reproducido en el C-367-2003 de 20 de noviembre de 2003..." (Dictamen N° C-115-2007 del 12 de abril de 2007).*

De suerte tal que, si durante la vigencia de los Dictámenes reconsiderados la Administración otorgó al Contralor de Servicios el extremo denominado prohibición, no cabe duda que, tal reconocimiento se ajusta a derecho y por ende, el pago sigue la misma suerte, no solo, por la irretroactividad supra mencionada, sino además, en fiel acatamiento a los principios denominados confianza legítima y buena fe.

Véase que, el primero exige que el sujeto beneficiado con la conducta administrativa esté convencido de que su actuar es legalmente posible. Convencimiento que, irremediamente, debe provenir de conductas administrativas que, inequívocamente, generaron este.

Por su parte, la buena fe se define como "*Modo sincero y leal con que procede en los negocios y convenciones aquel que no pretende engañar a las*

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
30

*personas con quienes los celebra; convicción en que se halla una persona de que hace o posee alguna cosa con derecho. Lealtad, respeto a la palabra empeñada...*" (Cabanelas de Torres, Guillermo, Diccionario Jurídico Universitario, Tomo I, página 138). Siendo que, desaparece cuando el sujeto tiene certeza de la impertinencia del pago.

En este sentido, se pronunciado este órgano técnico asesor, al indicar:

*"...en cada caso concreto, deberá analizarse si ha existido buena fe en el servidor, que permita que no se realice esta devolución..."*

*Sobre los alcances de este principio, la Sala Primera ha señalado:*

*"...En ese tanto –tal y como se estableció en el precedente- si el derecho otorgado o reconocido es o tiene efecto pecuniario, la restitución, que -se insiste- deviene de la invalidez, implicará el reintegro de las sumas que fueron entregadas en ejecución de ese acto nulo. ... Desde esa arista, procede determinar si la actuación del administrado obedece a una confianza que extrajo de la conducta administrativa, del acto que le confirió o declaró el derecho. **Esta Sala ha manifestado que la aplicación del principio de confianza legítima presupone que la Administración haya determinado el comportamiento de aquél, de manera que éste podía presumir, con base en la conducta de aquélla, la legitimidad de la suya** (en este sentido puede consultarse la sentencia no. 93-F-SI-2011 de las 9 horas 5 minutos del 3 de febrero de 2011)... Así, en concreto, tuvo conocimiento de que su eventual derecho era objeto de discusión en virtud de la falsedad alegada en cuanto al contenido de las certificaciones que le sirvieron de fundamento. De conformidad con el canon 171 in fine de la LGAP, y por analogía, es inobjetable que ante lo expuesto, la buena fe que inicialmente se le atribuye, cesó en ese momento..." (Sala Primera, resolución número 1529-F-S1-2012 de las ocho horas cuarenta minutos del veinte de noviembre del dos mil doce.) (Dictamen N° C-478-2014 del 19 de diciembre del 2014.) (El énfasis nos pertenece)*

En la especie, no cabe duda que, siempre y cuando, el reconocimiento de prohibición se haya dado durante la vigencia de los criterios reconsiderados, se suscitan los principios de confianza legítima y buena fe, ya que, la Administración le hizo creer el sujeto que el extremo objeto de consulta le correspondía y tal certeza

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
31

conllevó que recibiera el pago convencido de que le era propio." (*el subrayado no pertenece al original*)

Así las cosas, y volviendo a la situación que aquí nos ocupa, resulta claro que si la resolución que posteriormente introdujo una novedosa distinción entre fideicomisos públicos y privados constituye una disposición general de la Administración Tributaria que era imposible de conocer o prever por parte de los contribuyentes antes de setiembre de 2023, el hecho de someterlos retroactivamente a ese cambio de reglas a pesar de que en períodos anteriores el tratamiento impositivo había sido diferente, vendría a vulnerar la protección que brinda el Principio de Confianza Legítima, en tanto ello esa nueva clasificación tributaria resulta más gravosa para los fideicomisos públicos.

#### IV.- CONCLUSIONES

1.- La garantía de irretroactividad (artículo 34 constitucional) debe entenderse aplicable tanto para normas de cualquier jerarquía, como para el supuesto de una interpretación novedosa de ellas que implique un cambio en las reglas y que por ende genera consecuencias jurídicas diferentes para la misma situación.

2.- Si la Administración Tributaria, mediante la resolución MH-DGH-RES-0036-2023 - MH-DGT-RES-0022-2023 dictada en fecha 20 de septiembre de 2023, hizo una novedosa interpretación de la naturaleza que ostentan los fideicomisos públicos, esa decisión implica un cambio –gravoso– en cuanto al régimen impositivo al que quedan sometidos dichos fideicomisos.

3.- En tanto una aplicación retroactiva de dicha resolución (cuando en su artículo 3º señala que las rentas o ganancias de capital obtenidas quedan gravadas a partir del 1 de julio de 2019) implicaría un impacto financiero negativo para estos fideicomisos públicos, tal retroacción deviene improcedente a la luz de los principios de irretroactividad y de seguridad jurídica.

4.- Además de lo anterior, y en consonancia con el Principio de Confianza Legítima, las declaraciones de impuestos ya procesadas (entre julio del 2019 y setiembre del 2023) bajo la modalidad o régimen de impuesto a las utilidades se entendieron válidamente aceptadas y avaladas por la propia Administración Tributaria desde el año 2019. Tal actuación de la Administración generó una razonable confianza en los contribuyentes en

Douglas Soto Leitón  
Gerente General  
Banco de Costa Rica

4 de junio de 2024  
PGR-C-112-2024  
32

el sentido de haber cumplido a cabalidad con las obligaciones tributarias, sin distinción alguna entre fideicomisos públicos y privados, con apego al artículo 2° de la LISR.

5.- Por ende, la resolución que posteriormente introdujo una novedosa distinción entre fideicomisos públicos y privados constituye una disposición general de la Administración Tributaria que era imposible de conocer o prever por parte de los contribuyentes antes de setiembre de 2023. En consecuencia, someterlos retroactivamente a ese cambio de reglas a pesar de que en períodos anteriores el tratamiento impositivo había sido diferente, vendría a vulnerar la protección que brinda el Principio de Confianza Legítima, en tanto ello esa nueva clasificación tributaria resulta más gravosa para los fideicomisos públicos.

De usted con toda consideración, suscribe atentamente,



Signed by CAROLYN ANDREA  
CALDERON GASSMANN (FIRMA)  
C = CR  
OU = CIUDADANO  
O = PERSONA FISICA  
Issuer = CA SINPE - PERSONA FISICA  
v2

Andrea Calderón Gassmann  
Procuradora

ACG/nmm  
cc. Ministerio de Hacienda