

**Tribunal Contencioso Administrativo, Sección V**

Resolución Nº 00036 - 2015

**Fecha de la Resolución:** 07 de Abril del 2015

**Expediente:** 12-000567-1027-CA

**Redactado por:** Sergio Mena García

**Clase de Asunto:** Proceso de conocimiento declarado de fallo directo

**Analizado por:** DIGESTO DE JURISPRUDENCIA

**Temas (descriptores):** Acto administrativo, Nulidad e ineficacia del acto administrativo, Procedimiento administrativo

**Subtemas (restringidores):** Análisis sobre los elementos de validez, Análisis sobre los elementos de validez y requisitos del funcionario público, órgano o ente administrativo que lo dicta, Consideraciones como elemento formal del acto administrativo, Definición de competencia

**Sentencias Relacionadas Sentencias en igual sentido**

**Texto de la Resolución**

**EXPEDIENTE:** 12-000567-1027-CA

**ASUNTO:** PROCESO DE CONOCIMIENTO

**ACTOR:** EXPORTACIONES NORTEÑAS S.A.

**DEMANDADO:** ESTADO

n.º 36-2015-V

**TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN QUINTA. Segundo Circuito Judicial de San José. Goicoechea, a las nueve horas treinta minutos del siete de abril del año dos mil quince.-**

Proceso de conocimiento declarado de puro derecho, interpuesto por el señor Rodrigo García Brenes, portador de la cédula de identidad 3-282-116, en su condición de representante de Exportaciones Norteñas Sociedad Anónima, cédula de persona jurídica número 3-101-248566 contra el Estado representado por el señor Procurador Ivan Vincenti Rojas, mayor, divorciado, abogado, cédula de identidad 1-695-983.

**RESULTANDO**

1.- En fecha 30 de enero del 2012, la sociedad accionante, formuló la demanda que ha dado origen al presente proceso, según los hechos que exponen y el derecho en el que se fundamentan, para que en sentencia se disponga: *"1. Que se declare la disconformidad con el ordenamiento jurídico y la nulidad absoluta del oficio No. DGT-241-2011, del 6 de mayo del 2011, y por el fondo se declare: a. No son gravables las ganancias cambiarias en el impuesto sobre las utilidades, cuando éstas provienen de activos en moneda extranjera. b. No son gravables las ganancias cambiarias en el impuesto sobre la renta, cuando éstas provienen de pasivos en moneda extranjera. c. No son gravables las ganancias cambiarias provenientes de pasivos en moneda extranjera cuando se trate de un pasivo que está pendiente de pago al cierre del período fiscal"* (folio 32 del expediente judicial).

2.- Que el 10 de abril del 2012, la parte demandada, contestó en forma negativa la demanda, e interpuso las defensas de falta de derecho y falta de interés actual. De igual modo, interpuso la defensa de "acto no susceptible de impugnación", de la cual desistió en audiencia preliminar. Solicitó a su vez que se declare sin lugar la demanda en todos sus extremos y se condene a la actora al pago de ambas costas (folio 119 del expediente judicial).

3.- Que el 6 de agosto del 2012, se llevó a cabo la audiencia preliminar, las pretensiones se mantuvieron tal y como fueron planteadas en la demanda. La parte actora aclaró que la nulidad solicitada se relacionaba con el oficio DGT -818-2011 y no sobre el que por error se consignó en la petitoria de la demanda. Por su parte, la demandada desistió de la defensa previa interpuesta. El asunto fue declarado de puro derecho (Folio 206 del expediente judicial y soporte audiovisual).

4.- Que el 25 de enero del 2013, la Sección Sexta del Tribunal Contencioso Administrativo dictó la

sentencia n.º 14-2013, en la que resolvió lo siguiente: “Se declara sin lugar la falta de interés actual interpuesta por el representante del ente demandado, se acoge la falta de derecho interpuesta por el mismo dentro del proceso especial tributario declarado de puro derecho, de Exportaciones Norteñas Sociedad Anónima, contra el Estado. Se declara SIN LUGAR en todos sus extremos la presente demanda. Son ambas costas del proceso a cargo de la parte actora.” (Folio 213 del expediente judicial).

5.- Que el 19 de febrero del 2013, la parte actora presentó recurso de casación (folio 229 del expediente judicial).

6.- Que el 19 de enero del 2015, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, resolvió el recurso, mediante la sentencia 000048-F-S1-2015. Dicha sentencia en su considerando V en lo que interesa señala: “Con base en lo recién transcrito, no se aprecia que el Tribunal haya hecho un análisis sobre el porqué, el diferencial cambiario generado por un pasivo resulta igualmente gravable que un activo. Por el contrario, el análisis se limitó a otorgar un tratamiento idéntico al otorgado a los ingresos, sin la debida justificación, desconociendo que precisamente ese era el punto central de inconformidad del contribuyente respecto de la respuesta otorgada por la Administración Tributaria, aspecto que no fue analizado.” Por otro lado, en su parte dispositiva, dicha sentencia indica: “POR TANTO Se declara con lugar el recurso. Se anula el fallo impugnado y se ordena el reenvío del presente asunto para que nuevamente se dicte sentencia.” (Folio 318 del expediente judicial).

7.- Que el 24 de marzo del 2015, el asunto fue turnado a la Sección Quinta del Tribunal Contencioso Administrativo (folio 325 del expediente judicial).

8.- En los procedimientos se han observado los términos y prescripciones de ley, y no se notan vicios u omisiones susceptibles de producir nulidad o indefensión a las partes.

Redacta el Juez ponente Mena García , con el voto afirmativo de la Jueza Sánchez Navarro y el Juez Campos Hidalgo y;

#### CONSIDERANDO

I.- Hechos probados: 1) Que en el 7 de setiembre del 2011, la sociedad accionante, presentó ante el Director General de Tributación, consulta con fundamento en el canon 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, para que la Administración procediera a la emisión de su interpretación jurídica en relación con el tema de ganancias cambiarias, el objeto de la consulta fue el siguiente: “¿ Son gravables las ganancias cambiarias en el impuesto sobre la renta cuando éstas provienen de pasivos en moneda extranjera? Para efectos de esta consulta, también pedimos aclaración de si habría alguna diferencia de tratamiento según que el pasivo en moneda extranjera se haya realizado o según que se trate de un pasivo que está pendiente de pago al cierre del período fiscal. La consulta versa sobre los períodos fiscales 2011 y siguientes.” (Folios 37 a 64), 2) Que el 6 de octubre del 2011, dicha consulta obtuvo respuesta por medio de oficio DGT-818-2011, el cual concluyó lo siguiente: “1- Efectivamente las ganancias cambiarias cuando provienen de pasivos en moneda extranjera son gravables con el impuesto sobre la renta. 2- Es obligatorio incluir las ganancias cambiarias dentro de la renta gravable, indistintamente si el pasivo se haya pagado o esté pendiente de pago al cierre del período fiscal.” La misma se hace haciendo uso de los artículos 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 8 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta” (folios 68 a 106); 3) Que el 12 de marzo del 2012, la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, resolvió lo siguiente: “Por Tanto Este Tribunal se declara incompetente para confirmar, modificar, anular, revocar o hacer cesar el oficio DGT-818-2011 dictado por la Dirección General de Tributación Directa” (ver folio 115).

II.- Hechos no probados: No existen

III.- Argumentos de la parte actora: La accionante acude a esta sede para que el Tribunal Contencioso Administrativo declare la disconformidad con el ordenamiento jurídico, así como la nulidad absoluta del oficio n.º DGT-818-2011. Solicita a su vez, que expresamente se declare, que no son gravables las ganancias cambiarias en el impuesto sobre las utilidades, cuando éstas provienen de activos en moneda extranjera. También requiere que el Órgano Jurisdiccional indique, que no son gravables las ganancias cambiarias en el impuesto sobre la renta cuando éstas provienen de pasivos en moneda extranjera. Finalmente requiere se declare que no son gravables las ganancias cambiarias provenientes de pasivos en moneda extranjera cuando se trate de un pasivo que está pendiente de pago al cierre del período fiscal. Para sustentar este pedido, critica la interpretación que ha sostenido la Dirección General de Tributación Directa, pues ha considerado que las ganancias cambiarias son gravables, cuando provienen de pasivos en moneda extranjera, así como cuando provienen de activos en moneda extranjera. Informa que el criterio ha sido sostenido también en el oficio DGT-818-2011, del 6 de octubre del 2011. Explica que la Administración ha sustentado su criterio en lo que dispone el canon 8 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como lo que el artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece, en el sentido de que todos los contribuyentes afectos a los tributos establecidos en la Ley, que realicen operaciones o reciban ingresos en moneda extranjera, que incidan en la determinación de su renta líquida gravable, deberán efectuar la conversión de esa monedas a moneda nacional. Con base en lo anterior, según explica la accionante, la Administración ha considerado que el Legislador al incorporar dicho artículo, pretende someter al impuesto,

el denominado diferencial cambiario, pues no concibe que la intención fuera, disponer de una norma de conversión a moneda nacional con fines de ajuste y expresión en la contabilidad y en los estados financieros. Reprocha a su vez que a pesar de que la Ley de Impuesto sobre la Renta sigue el criterio de la renta producto, lo que implica que únicamente son rentas o ingresos para efectos tributarios las derivadas de factores productivos puestos en operación. Acusa también, que la Administración ha pretendido reforzar su tesis con base en lo resuelto por la sentencia 3259-2010, de la Sección Quinta del Tribunal Contencioso Administrativo. Sintetiza el marco jurídico de la Administración, para sustentar la sujeción del diferencial cambiario en los artículos 1, 5 y 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 8 de su Reglamento.

Adicionalmente expone que la Dirección General de Tributación Directa fundamenta su tesis en que la ganancia cambiaria es gravable sobre la base de que la pérdida cambiaria es deducible, doctrina del oficio DGT-753-2010. Bajo su óptica, critica la posición de la Administración tributaria expuesta en el oficio impugnado, al considerar que si bien el bloque jurídico tributario tiende principalmente a gravar las operaciones dentro del concepto de renta producto, lo cierto es que el sistema no es completamente puro, sino que contiene una serie de excepciones. Explica que la Administración citó al jurista César Albiñana García, quien señala doce criterios en que puede basarse el legislador para gravar las ganancias de capital. Sin embargo menciona, que si bien los criterios del autor español son correctos, el punto es que en respeto de los principios de legalidad y de reserva de ley, que rigen la materia tributaria, si el legislador hubiera decidido utilizar alguno de estos criterios para gravar las ganancias de capital y establecer excepciones al sistema renta-producto, debió haberlo hecho expresamente en la ley. En tal sentido, según expone, el legislador ha decidido gravar las ganancias de capital solamente en el caso de que estas sean habituales o que se generen por la venta ocasional de activos afectos a una actividad empresarial. Sin embargo, éstas no deben ser consideradas excepciones al sistema de renta-producto, sino que su grabación se debe a que bajo ambos supuestos dejan de ser ganancias de capital para constituirse en rentas empresariales. Ilustra que en este sentido se ha manifestado la Dirección General de Tributación Directa en el oficio 1446-2006 del 24 de octubre del 2006. Por tal motivo, según explica, la Administración no puede pasar por alto el sistema de renta producto sobre el que se basa la tributación sobre la renta costarricense y establecer excepciones a dicho sistema que no están expresamente contenidas en la Ley. La Ley, es uno de los límites que tiene la Administración en el ejercicio de su poder, por tanto básico en un Estado de derecho. La demandante considera que no son gravables las ganancias cambiarias en el impuesto sobre las utilidades, cuando provienen de pasivos en moneda extranjera, con fundamento en cuatro razones a saber: 1) Las ganancias cambiarias constituyen una forma o especie de ganancia de capital, que por el propio concepto de renta que maneja la Ley del Impuesto sobre la Renta, quedan fuera del gravamen. Considera que para gravar las ganancias cambiarias sería necesario un cambio legislativo. Para sustentar lo anterior, indica que el autor nacional Adrián Torrealba coincide con la Administración en el sentido de que el concepto de renta producto es el que sigue la Ley de Impuesto sobre la Renta. A su vez, explica que esta es la posición que ha sostenido el Tribunal Fiscal Administrativo, en su fallo 24 del 24 de enero del 2002; la Procuraduría General de la República en el pronunciamiento C-168-93 y la sentencia de la Sala Constitucional 5398-94. También afirma que consustancial al criterio de renta producto, es la exclusión de gravamen de las llamadas ganancias de capital. Expone que el impuesto sobre las utilidades excepcionalmente grava dos supuestos de ganancia de capital que no son tal, que no son ganancias de capital en sentido estricto. De ese modo se gravan ganancias de capital cuando se realizan habitualmente, que en realidad son rentas de una fuente productora o los bienes sujetos a depreciación, vendidos a precio mayor del que corresponde en los libros contables. A su vez, menciona un oficio de la Dirección General de Tributación Directa, el n.º 2012 del 11 de diciembre de 1997, en el que se indicó que al seguir la Ley de Impuesto sobre la Renta el criterio de renta producto, las ganancias de capital no eran gravables, a menos que existiera una disposición concreta que lo dispusiera. De ese modo razona que la ganancia cambiaria que proviene de un activo no es otra cosa que un aumento de valor de un activo monetario (cuenta por cobrar) en colones como consecuencia de la evolución del mercado de monedas. Este incremento de valor no se da como consecuencia de la actividad del contribuyente, sino de la evolución del mercado monetario, lo que convierte la práctica en una ganancia de capital en sentido estricto. Por lo que no puede ser fundamento del gravamen de las ganancias cambiarias los artículos 1 y 5 de la Ley, como pretende la resolución de la Sección Quinta del Tribunal Contencioso Administrativo. 2) La norma del artículo 81 de la Ley de Impuesto sobre la Renta es una norma de carácter formal, que dispone un deber de carácter contable. Por ese motivo, considera que no disciplina los elementos de Derecho Material del impuesto, porque no altera ni integra el concepto de renta recogido en los artículos 1 y 5 de la Ley. Al respecto considera que resulta improcedente pretender que el artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta integra el hecho generador. Lo que en realidad dispone, es un deber contable de valuar las operaciones en moneda extranjera en colones, por la elemental razón de que la contabilidad debe llevarse en moneda nacional. Los deberes contables forman parte de los llamados “deberes formales” o “de colaboración”, que son objeto del llamado Derecho Tributario formal. De ese modo, una norma de derecho tributario formal, no puede tener incidencia en la configuración del hecho generador. También, según expone, resultaría contrario a la lógica del orden de la ley ubicar el hecho generador en el capítulo XXX, cuando se encuentra en los primeros artículos. Interpretar que la norma establece el gravamen a las ganancias cambiarias sería una labor de invención, más que de interpretación. Destaca los principios que establece el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en la línea de que es materia privativa de ley, la creación, modificación o supresión de tributos, y la definición del hecho generador. 3) La norma del

artículo 8 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer que forman parte de la renta bruta las diferencias cambiarias originadas en activos en monedas extranjeras, relacionadas con operaciones del giro habitual de los contribuyentes, amplía ilegalmente el ámbito normativo de la Ley, con violación de la reserva material de Ley. En lo que a este punto respecta, considera que al estar ausente en la Ley el gravamen de las ganancias cambiarias, la norma del artículo 8 del Reglamento en cuestión resulta ilegal. Invoca la sentencia n° 1496-2009, de la Sección Cuarta del Tribunal Contencioso Administrativo, que consideró que la interpretación de la habitualidad como elemento determinante de la sujeción al impuesto de las ganancias cambiarias, provengan de títulos invertidos en el mercado local o en el extranjero es ilegal, por implicar una extralimitación del Reglamento de la ley de Impuesto sobre la Renta. A su vez informa que la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en la sentencia n° 000552-F-S1-2011, confirmó la sentencia de la Sección Cuarta del Tribunal Contencioso Administrativo. 4) El hecho de que la Ley en su artículo 8 permita la deducción de toda forma de gasto financiero, incluso por concepto de pérdida cambiaria, no conlleva por sí mismo que la ganancia cambiaria esté gravada. Considera ilógico o inequitativo, que debe ser reformado en la Asamblea Legislativa. Por otro lado, la demandante considera que no son gravables las ganancias cambiarias en el impuesto sobre las utilidades, cuando provienen de activos en moneda extranjera, con fundamento en los mismos argumentos expuestos en relación con las ganancias cambiarias derivadas de pasivos. La actora reprocha que existe una tendencia a creer que si el gasto por diferencial cambiario es deducible, entonces el ingreso por diferencial cambiario debería de ser gravable. La Administración Tributaria en el oficio DGT-753-2010, no ha sido ajena a este planteamiento. Menciona la paradoja que se produce con el hecho de que mientras la ganancia cambiaria carece de sustento normativo en la Ley del Impuesto sobre la Renta, la deducibilidad del gasto si lo tiene. Considera errónea la interpretación de la Administración del artículo 16 de la Ley General de la Administración Pública, cuando el canon 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece la reserva de ley para crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho generador de la relación tributaria, establecer tarifas de los tributos y sus bases de cálculo, e indicar el sujeto pasivo. Por lo que la Administración no puede ampliar los efectos y el hecho generador de un tributo por vía interpretación. En cuanto al segundo tema, relacionado con la diferencias cambiarias derivadas de activos o son gravables, expuestos en relación con la de los pasivos, aplican los mismo argumentos expuestos. Acusa que la Administración Tributaria ha indicado que la sentencia mencionada no es vinculante y ha emitido otros criterios contrarios a esta posición. Señala que el artículo 8 del Reglamento a la del Impuesto sobre la Renta, considera gravadas las diferencias cambiarias originadas en activos en moneda extranjera, no en pasivos en moneda extranjera. A su vez considera que el canon 81 de la Ley del impuesto sobre la Renta se refiere únicamente al diferencial cambiario que procede de activos, al utilizar las expresiones “realizar operaciones” o “recibir ingresos”.

IV.-Argumentos de la parte demandada: La accionada sostiene que el acto impugnado no causa estado, en virtud de que no es final ni definitivo, ni tiene efecto propio, pues se trata de un acto emanado en el ejercicio de la competencia consultiva de la Administración, por lo cual se configura la causal de inadmisibilidad que contempla el artículo 66 inciso g) del Código Procesal Contencioso Administrativo. A su vez manifiesta que el sistema de renta adoptado en Costa Rica es el de renta producto, aunque el legislador ha gravado otras manifestaciones de ingresos, no generados en las operaciones normales. Agrega que la clasificación que expone el consultante no puede ser tenida como definitiva y única, de esa forma la consulta acoge una definición más amplia de las ganancias de capital. Señala que la inclusión o no de diferencias cambiarias como afectas al impuesto de renta no depende de que estén contempladas en proyectos de ley. Critica que el cargo de nulidad imputado por la accionante, es una suerte de desacuerdo entre la posición doctrinal que defiende el tratadista nacional Torrealba Navas y la que utiliza la Administración Tributaria. De ese modo, considera que no puede afirmarse con absoluta certeza que deba aceptarse, como lo indica el tratadista mencionado, la posibilidad de gravar las ganancias por diferencial cambiario. Añade que en lo que respecta al desacuerdo con la resolución de la Sección Quinta del Tribunal Contencioso Administrativo, de acuerdo con la escala jerárquica de las fuentes del Derecho Público costarricense, las sentencias del Poder Judicial están por encima las apreciaciones dogmáticas. A su vez, aduce que hasta tanto un recurso de casación no la invalide, deberá tenerse por desvirtuado el alegato de nulidad. En relación con la discusión que se hace del canon 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, menciona que en la consulta que se cuestiona, en lo que respecta a la ubicación de este artículo, se indica claramente que esto no incide en el hecho de que sea una norma de integración para la correcta determinación del impuesto sobre la renta, por cuanto la norma posee las características indispensables de toda norma jurídica: supuesto jurídico y la consecuencia jurídica.

Asevera que tampoco es cierto que se trate de una norma de carácter formal, pues supera ese enfoque restringido, ya que da preeminencia al hecho de que la conversión a moneda nacional, de monedas extranjeras es una clara obligación de determinar la correcta renta líquida gravable. No se trata de una norma de carácter mercantil, incorporada a la Ley Tributaria. Señala que la escueta argumentación de la parte actora sobre este punto, revela una mera inconformidad. Afirma que es claro, que al convertir todos los ingresos en moneda nacional, lo que se logra es una recta determinación de la renta bruta, a la cual luego se le aplicarán las deducciones que resulten pertinentes, de acuerdo a la misma Ley del Impuesto sobre la Renta. Explica que la generalidad de la norma abona a que el legislador no está haciendo diferencia alguna al concepto de ingresos que deban convertirse a moneda nacional. Por ende, la interpretación que realiza la Administración Tributaria no puede ser tachada de ilegal, en lo que atañe a este aspecto. En cuanto a la ilegalidad del

artículo 8 del Reglamento, la Sección Quinta del Tribunal Contencioso Administrativo dejó claro que el artículo 8 del Reglamento es una norma conforme al bloque de legalidad, pues su supresión aún haría gravable el diferencial cambiario. Agrega que de conformidad con los artículos 121 inciso 13) de la Constitución Política y el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, tampoco es cierto que exista un principio de legalidad que impida que ciertos aspectos del Tributo sean desarrollados por la norma reglamentaria. Además, ello es conforme con el principio de realidad que apunta el legislador no puede contemplar todos y cada uno de los aspectos atinentes a la aplicación práctica de un tributo, como en este caso lo sería una lista exhaustiva de todos los tipos de transacciones que generarán ingresos gravados. Por otro lado, explica que la sentencia n.º 552-F-S1-2011 de la Sala Primera, no concluye sobre la ilegalidad del artículo 8 del Reglamento como lo expone la parte actora. Expresa que si bien la parte actora cuestiona el artículo 8 del Reglamento no ataca la norma, como lo faculta el artículo 37 inciso 3) del Código Procesal Contencioso Administrativo, en relación con el 39 inciso b) ibídem. Por este motivo no es dable atacar la norma reglamentaria de esta forma, si no fue cuestionada directamente. Señala que la sentencia de la Sala hace referencia al impuesto único a títulos valores, según el artículo 23 inciso c) de la Ley de Impuesto sobre la Renta. De ese modo, según su criterio, la Sala Primera resolvió en relación con el tema de que no es posible incluir en su literalidad, el concepto de habitualidad para gravar una específica manifestación de ingresos derivados de títulos valores, lo cual estima contrario al principio de legalidad tributaria. No obstante, con ello no se está pronunciando en punto a la procedencia de gravar ese diferencial cambiario. Amplía explicando que la Sala Primera se pronunció si cabía otro impuesto adicional al que contempla el artículo 23 inciso c) de la Ley de Impuesto sobre la Renta a las ganancias derivadas por la conversión de títulos valores, por lo cual nunca se pronunció sobre la improcedencia de gravar el diferencial cambiario. Por otro lado, en lo que respecta al tema de que la pérdida cambiaria, según manifiesta, no implica el gravamen de la ganancia cambiaria, la demandada indica que es deber de la Administración realizar una interpretación y aplicación racional, equitativa y lógica de las normas tributarias. Para eso se acude a la regla del canon 16 inciso 1) de la Ley General de la Administración Pública. Tampoco se acepta que de aplicarse el artículo 8 del Reglamento, sólo deban considerarse las ganancias por diferencias cambiario, derivadas de activos, así no de pasivos. Afirma que el oficio cuestionado acude a una labor exegética amparada en los artículos 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como el 10 del Código Civil, indicándole al contribuyente que no se puede quedar la glosa de la norma en su mera literalidad. De la relación del artículo 81 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con el principio de realidad económica, del canon 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es posible considerar a las ganancias por diferencial cambiario generadas por pasivos como gravables. A su vez el oficio cuestionado explica el contexto histórico que produjo la introducción del artículo 8 del Reglamento, en el cual existía una constante devaluación del colón frente al dólar norteamericano, pero ello no es óbice para que también deban considerarse como gravables los pasivos que se revalorizan en tanto se aprecie la moneda nacional. En esto resulta de aplicación el método evolutivo para interpretar las normas. En lo que respecta a gravar ganancias cambiarias pendientes al cierre del período fiscal, se acude al artículo 5 de la Ley, que considera los ingresos tanto percibidos como devengados. En este aparte, se hace un símil en relación con las cuentas por cobrar, que si bien no realizadas dejan de ser consideradas a los efectos de la declaración de la renta. A su vez, cuestiona a la parte actora, cómo la demandada alega a su favor que debemos entender a las ganancias por diferencial cambiario por pasivos por conceptos de “otros gastos financieros”, cuando ha venido preconizando que debe atenerse a una interpretación literal de las normas. Finalmente acusa una falta de interés, pues según su criterio, la parte actora no ha demostrado un perjuicio.

VI.- Objeto del proceso: Nos encontramos frente a un proceso declarado de puro derecho, mediante el cual se requiere la nulidad del oficio DGT-818-2011, que responde a una conducta administrativa en el ejercicio de su facultad consultiva tributaria. De igual modo, se requiere que el Tribunal declare algunos aspectos relacionados con el fondo de la presente causa.

VII.- Sobre las nulidades. La principal pretensión de este proceso se enfoca a la declaratoria de disconformidad con el ordenamiento jurídico de la conducta administrativa, que se manifestó en este caso, en un acto administrativo, que es el oficio DGT-818-2011, en el ejercicio de la potestad consultiva de la Administración Tributaria, que tuvo como origen una consulta que realizó la actora sobre el temas de las ganancias cambiarias. Lo expuesto con anterioridad, impone a este Tribunal, llevar a cabo un minucioso análisis de la conducta administrativa, bajo la óptica de sus posibles patologías que podrían ser causales de invalidez. Así planteadas las cosas, en el presente considerando, se hará referencia al tema de la invalidez de la conducta administrativa. De acuerdo con lo que dispone el artículo 158 de la Ley General de la Administración Pública, la falta o defecto de algún requisito del acto administrativo, expresa o implícitamente exigido por el ordenamiento jurídico constituirá un vicio de éste. Manifestando a continuación, que será inválido el acto administrativo sustancialmente disconforme con el ordenamiento jurídico, precisando que las infracciones insustanciales no invalidarán el acto. Lo que significa que en un acto administrativo se pueden presentar dos tipos de infracciones: sustanciales e insustanciales, siendo las primeras de ellas las que determinan la invalidez del acto, que se manifiesta, dependiendo de la gravedad de la violación cometida, en nulidad relativa o absoluta y, las insustanciales que no producen la invalidez del acto, pero si responsabilidad disciplinaria del servidor agente. En tal sentido, la validez del acto administrativo se verifica con el cumplimiento y presencia de los elementos que lo constituyen, tanto formales como sustanciales.

Estos elementos a que hacemos referencia, la doctrina nacional, como la LGAP, los distingue entre formales y sustanciales. Entre los elementos formales se encuentran el sujeto, procedimiento y la forma, y en los sustanciales o materiales son, el motivo, contenido y fin. El primer elemento formal del acto administrativo es el sujeto. Corresponde al autor del acto. Es el funcionario público, órgano o ente administrativo que dicta un acto administrativo, el cual debe a su vez contar con una serie de requisitos, tales como: investidura, competencia y titularidad. La investidura es el nombramiento o la elección de una persona en un cargo o empleo público (en tal sentido artículos 111 y siguientes LGAP). Es la potestad para actuar a nombre y por cuenta del Estado y dirigir a éste el efecto de su conducta. Esta puede darse por elección o nombramiento. Se hace efectiva con la toma de posesión del cargo. El tratadista en Derecho Administrativo costarricense, Eduardo Ortiz define la competencia *"como la medida exacta de la cantidad de medios legalmente autorizados en favor del Estado, dentro de un caso concreto para perseguir un fin determinado"*. La competencia significa la cantidad de poderes y deberes dispuestos en favor de un determinado ente administrativo. La competencia es el complejo de facultades y poderes atribuido a un determinado órgano administrativo con relación a los demás, pues el fundamento de la competencia radica en la pluralidad de órganos que integran la Administración Pública y la distribución de las distintas funciones entre ellas (artículos 59 y 129 LGAP). Finalmente la titularidad, implica que el funcionario público no sólo debe ser competente, sino además debe ser el titular de la competencia. Por titular se ha entendido aquel que ejerce un cargo, profesión u oficio, por derecho propio o nombramiento definitivo, con la plenitud de requisitos y estabilidad, a diferencia del llamado a ocuparlo provisionalmente. El segundo elemento formal del acto administrativo es el procedimiento. La Administración Pública cuenta con la facultad de emitir actos administrativos en forma unilateral, que incluso pueden llegar a anular o revocar derechos subjetivos de los particulares. Este poder de autotutela ha sido limitado por el ordenamiento jurídico. Ese límite lo constituye la obligación de la Administración Pública de seguir un procedimiento para emitir el acto administrativo. El procedimiento administrativo es una serie concatenada de actos procedimentales tendentes a un fin. El procedimiento administrativo tiene un objeto fundamental, la averiguación de la verdad real del motivo que va a servir de base al acto administrativo final. El procedimiento se trata del modo de producción de un acto (artículos 214, 216, 224, 225, 308 y 320 LGAP). Ahora bien, en el caso que tal procedimiento tenga por objeto la imposición de una sanción, o de alguna manera un acto de gravamen, sea que imponga una obligación o la pérdida de una condición o derecho, se requiere que el acto de inicio de tal procedimiento sea debidamente comunicado al afectado. Esta comunicación se logra de dos maneras: notificación o publicación. Se comunican por publicación los actos generales y por notificación los concretos –artículo 240 Ley General de la Administración Pública-, sin embargo, cuando se ignore o esté equivocado el lugar para notificaciones al interesado por culpa de éste, deberá comunicársele el acto por publicación, en cuyo caso la comunicación se tendrá por hecha cinco días después de ésta última (artículo 242 LGAP). La notificación es el modo de comunicar al afectado o destinatario del acto final, de manera directa y personal, el inicio del procedimiento, lo que constituye un requisito fundamental para la seguridad jurídica y el debido proceso sustancial. La notificación es un deber jurídico de la Administración, cuya finalidad es asegurar el verdadero, real e íntegro conocimiento por parte de los afectados del establecimiento de un procedimiento administrativo en su contra y de sus consecuencias. Valga señalar que al tenor del artículo 223 LGAP, solo causará la nulidad de lo actuado, la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento, entendiéndose como tal, la formalidad cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya omisión causare indefensión. Se tiene entonces, que los vicios del procedimiento son los causados al inobservarse la debida ritualidad de éste, en tanto con la omisión o ausencia de esa formalidad se impida o cambie la decisión final o que se cause indefensión. El tercer elemento formal del acto administrativo es la forma, que es la manera como se exterioriza o manifiesta el acto administrativo. De conformidad con el artículo 134 de la LGAP, el acto administrativo deberá expresarse por escrito, salvo que su naturaleza o las circunstancias exijan forma diversa (ver 136 LGAP y 146 Constitución Política). Deriva de este elemento formal, la obligación de la Administración de justificar adecuadamente sus decisiones, por medio de la motivación de sus actos, en tanto la motivación significa la explicación, fundamentación o justificación que la Administración brinda en el dictado de un acto administrativo. Se ha dicho que *"Motivar un acto administrativo es reconducir la decisión que en el mismo se contiene a una regla de derecho que autoriza tal decisión o de cuya aplicación surge. Por ello motivar un acto obliga a fijar, en primer término, los hechos de cuya consideración se parte y a incluir tales hechos en el supuesto de una norma jurídica; y, en segundo lugar, a razonar como tal norma jurídica impone la resolución que se adopta en la parte dispositiva del acto."* (Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández; "Curso de Derecho Administrativo", Tomo I, Editorial Civitas, Madrid, 1997, p. 556). La Sala Constitucional ha manifestado: *"En cuanto a la motivación de los actos administrativos se debe entender como la fundamentación que deben dar las autoridades públicas del contenido del acto que emiten, tomando en cuenta los motivos de hecho y de derecho, y el fin que se pretende con la decisión. En reiterada jurisprudencia, este tribunal ha manifestado que la motivación de los actos administrativos es una exigencia del principio constitucional del debido proceso así como del derecho de defensa e implica una referencia a hechos y fundamentos de derecho, de manera que el administrado conozca los motivos por los cuales ha de ser sancionado o por los cuales se le deniega una gestión que afecta sus intereses o incluso sus derechos subjetivos* (Voto 7924-99). Respecto de los elementos materiales o sustanciales del acto administrativo, tenemos que el motivo (artículo 133 LGAP) es el presupuesto jurídico, el hecho condicionante que da génesis al acto administrativo. De tal manera que el motivo del acto administrativo constituye el supuesto o el hecho condicionante de la

emisión de un acto administrativo, en otros términos, constituye la razón de ser del acto administrativo, lo que obliga o permite su emisión. Puede consistir en un acto o un hecho jurídico previsto por la norma jurídica. En tanto que el contenido del acto, constituye el efecto jurídico o la parte dispositiva del acto, lo que manda, ordena o dispone. Es el cambio que introduce en el mundo jurídico. Es la parte del acto que dispone una sanción, una autorización, permiso, concesión (artículo 132 LGAP). El último de los elementos sustanciales o materiales es el Fin. La Administración Pública tiene un cometido único, la satisfacción del interés público. Esa satisfacción del interés público se logra de diversas maneras, siendo una de ellas a través de la emisión de actos administrativos. En principio se entiende que todo acto administrativo, como ejercicio concreto de una competencia genérica, tiende a la satisfacción del interés común. Por ello se afirma, que el fin del acto administrativo en consecuencia será la satisfacción del interés público, que constituye el fin general de todo acto administrativo y a su vez, el fin específico será la satisfacción del interés público que está a cargo de esa competencia (artículo 131 LGAP). Dispone el artículo 166 LGAP: *"Habrà nulidad absoluta del acto cuando falten totalmente uno o varios de sus elementos constitutivos, real o jurídicamente"*. Por la forma en la que se encuentra estructurada la demanda, el Tribunal aprecia que el enfoque que hace la accionante, en relación con la disconformidad de la conducta cuestionada, se refiere a la motivación que utilizó la Administración para atender la consulta sobre las ganancias cambiarias.

VIII.-Sobre las ganancias cambiarias. La parte actora acude a esta sede requiriendo la nulidad del oficio n.º DGT-818-2011, para que se declare, que no son gravables las ganancias cambiarias en el impuesto sobre las utilidades, cuando éstas provienen de activos en moneda extranjera. También requiere que el Órgano Jurisdiccional indique, que no son gravables las ganancias cambiarias en el impuesto sobre la renta cuando éstas provienen de pasivos en moneda extranjera. Finalmente requiere se declare que no son gravables las ganancias cambiarias provenientes de pasivos en moneda extranjera cuando se trate de un pasivo que está pendiente de pago al cierre del período fiscal. A esos efectos, previo a resolver sobre el fondo, resulta importante tener claridad en qué consisten las ganancias cambiarias. Para dar inicio al estudio de este concepto, es necesario comprender la figura del diferencial cambiario, que se aplica tanto a la brecha entre la cotización nominal de compra y venta de una moneda respecto a otra, en cuanto a la diferencia entre las cotizaciones nominales del tipo de cambio de una moneda entre mercados distintos. De esa forma, las diferencias de cambio pueden ser positivas o negativas, al considerar las distintas valuaciones de una divisa. La Norma Internacional de Contabilidad número 21 (NIC 21), así como la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público número 5 (NICSP 5), el diferencial cambiario es definido como: *"La variación que surge por presentar el mismo número de unidades de una moneda extranjera en términos de la moneda de los estados financieros, utilizando dos tasas de cambio diferentes."* Por lo tanto, las ganancias cambiarias constituyen las diferencias de cambio positivas, que conforman todos aquellos ingresos generados como resultado de la valuación de una moneda determinada en momentos distintos. La Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en la sentencia n.º 000728-F-S1-2014, las ha definido de la siguiente forma: *"El diferencial cambiario es aquella diferencia que existe entre el precio de compra y venta de una moneda respecto de otra, y los ingresos o pérdidas que se puedan producir por este concepto se generan al momento cuando se da la conversión de un activo. Se trata de un aumento o disminución del valor de aquél y que depende de factores externos (mercado cambiario) a la actividad productiva del contribuyente, es decir, dicha variación no es generada por este. Aunque se dé un efecto en su patrimonio, no es el resultado de la organización de los factores de producción de que dispone el sujeto pasivo del impuesto sobre la renta. Consiste, en última instancia, en una ganancia o pérdida de capital, lo que lleva a determinar si las primeras se encuentran gravadas por la LISR. Como ya lo ha indicado esta Cámara, el esquema tributario nacional sigue, para la definición del elemento material del tributo (hecho generador) el concepto de "renta-producto", como se puede observar en la sentencia 1334-F-S1-2011 de las 10 horas 5 minutos del 20 de octubre de 2011. El artículo 1 de la LISR es claro al respecto. Define el hecho generador como "la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense", así como "los ingresos, continuos o eventuales, de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país; así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley", y aclara lo que se debe entender por renta, ingresos o beneficios, incorporando en esa última definición legal el esquema de renta producto, al decir que estos son aquellos "provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal de acuerdo a las disposiciones de esta ley." Nótese que los términos servicios, bienes y capitales se corresponden esencialmente con los factores de producción (trabajo, tierra y capital) vinculados con el esquema de renta producto. Cabe cuestionarse si en realidad se trata de un esquema puro, en la medida en que la normativa incorpora supuestos de hecho que, en principio, son propios de un esquema de "renta-ingreso" (aquel en donde se grava la variación del patrimonio y no la generación de riqueza derivada de la organización y explotación de los factores de producción) al regular el impuesto sobre la renta, como lo son ciertas ganancias de capital provenientes de una actividad habitual (art. 6 inciso d) o los ingresos provenientes de la venta de bienes depreciables (art. 8 inciso f)." A nivel jurídico, concretamente en el derecho tributario, en lo que a renta se refiere, ha surgido la discusión si son gravables o no. El análisis jurídico de las ganancias cambiarias, ha sido abordado por la doctrina, al relacionarlo con el sistema que haya adoptado cada legislación en particular, y, a su vez; al ubicarlas también, como una ganancia de capital. En lo que respecta a los sistemas, se mencionan tres: el de "renta consumo más incremento patrimonial", el de "renta ingreso" y "renta producto". Los dos primeros consideran gravable toda variación en el patrimonio de*

un sujeto determinado, independientemente del origen de sus ingresos, en principio, gravan cualquier tipo de incremento patrimonial, incluidas las ganancias de capital, y por lo tanto, sujetan al impuesto de las utilidades a las ganancias cambiarias como ganancias de capital. Por su parte, en el tercero de estos sistemas, se gravan únicamente aquellos ingresos generados por una actividad lucrativa habitual, motivo por el cual quedan excluidas las ganancias de capital, dentro del concepto de rentas gravables, dado que las ganancias de capital en sentido estricto, son aquellas que no requieren de actividad alguna del contribuyente para ser generadas y, por lo tanto, se encuentran fuera del concepto de renta. Bajo esa tesitura, la doctrina ubica nuestro sistema tributario dentro de este sistema. Por otro lado, las ganancias de capital derivan de la teoría económica, que divide en tres grandes grupos los factores de producción a saber: la tierra, el trabajo y el capital. De esa forma, la doctrina, considera que en Costa Rica las ganancias de capital en sentido estricto, que obedecen a una de las clasificaciones que tienen este tipo de ingresos, no se encuentran gravadas por el impuesto a las utilidades, al ser generados por elementos ajenos a la actividad lucrativa habitual del contribuyente, por lo que no caben dentro del concepto de renta-producto, ni conforman la renta gravable. Al efecto, la siguiente transcripción recoge las ideas que sostiene la doctrina nacional, al considerar las ganancias cambiarias como ganancias de capital, dentro del marco de la renta-producto: *“La ganancia por diferencial cambiario derivado de pasivos en moneda extranjera es una ganancia de capital, y como tal, no forma parte del concepto de renta producto. La eventual ganancia obtenida es un efecto directo de elementos externos al contribuyente, tales como la economía, el mercado o la política cambiaria y monetaria, entre otros. Por ello y desde un punto de vista conceptual, estamos en presencia de una ganancia de capital no gravable, salvo que alguna norma expresa regular lo contrario. La Ley del Impuesto sobre la Renta no regula de manera expresa el tratamiento fiscal del diferencial cambiario, lo cual únicamente se trata en los artículos 8 y 12 del reglamento. En relación con el ingreso, se indica que únicamente será gravable el diferencial cambiario derivado de “activos en moneda extranjera, relacionados con operaciones del giro habitual de los contribuyentes”. Destacan dos conceptos no aplicables al caso de análisis: habitualidad y activos. Por su parte, al regular el gasto, hace mención al diferencial generado por las deudas en moneda extranjera. De esta manera, no existe una norma que expresamente determine el gravamen del diferencial cambiario derivado de pasivos. Por ello, ni conceptual ni normativamente habría base para gravar dicha ganancia. Debe indicarse que la jurisprudencia no es uniforme por cuanto los órganos administrativos y judiciales han resuelto en ambos sentidos. La Administración Tributaria no ha emitido un criterio formal, lo cual debió de realizar según la obligación que le impone el artículo 12 del reglamento, el cual indica que “la Dirección deberá dictar, mediante resolución, antes del cierre del ejercicio fiscal, las regulaciones pertinentes al respecto”. Si bien queda claro que ni normativa ni conceptualmente debe gravarse el diferencial cambiario derivado de pasivos, aún queda otro importante argumento que sustenta esta conclusión. El principio de capacidad contributiva, constitucionalmente tutelado y ampliamente desarrollado por la Sala Constitucional, es la base sobre las que se fundamenta tanto el sistema tributario en general como el impuesto sobre la renta en particular. Su contenido es simple: cada quien contribuirá en proporción a su capacidad económica. La ganancia de capital generada en pasivos es una renta no realizada, es decir, existe una ganancia contable que no aumenta la capacidad económica del contribuyente hasta que el crédito se pague y la ganancia se realice. Obligar el pago de impuestos sobre una ganancia no recibida ni realizada sería ilegal e inconstitucional.”* (Salto V., Diego, “Diferencial cambiario y renta. El diferencial cambiario por deudas en moneda extranjera no es gravable”, publicado en El Financiero. En el mismo sentido, se puede consultar: Torrealba N., Adrián, en: “La Imposición sobre la Renta en Costa Rica” y; Villalobos, Francisco, en: “Impuesto sobre la Renta, Preguntas Frecuentes”). En el campo jurisdiccional, las resoluciones que han sido emitidas, revelan, al igual que en doctrina que el tema no es pacífico, pues no han sido del todo coincidentes, en el año 2009, la Sección Cuarta, del Tribunal Contencioso Administrativo, en el fallo oral n.º 1496-2009, de las 15:02 horas del 15 de junio de 2009, se pronunció en relación con un caso sometido a su conocimiento, en el que el Tribunal Fiscal Administrativo, con base en los numerales 1, 5 y 81 de la Ley sobre el Impuesto sobre la Renta, así como el artículo 8 de su Reglamento, avaló el ajuste realizado por la Administración Tributaria, utilizando el criterio de que los ingresos por diferencias cambiarias están gravados con el tributo de renta, siempre que la actividad habitual del contribuyente sea la de comprar y vender valores por cuenta propia. Al respecto, la Sección Cuarta del Tribunal Contencioso Administrativo señaló: *“El Reglamento a la Ley es el que introduce el tema de la habitualidad, razón por la cual la interpretación [...] para gravar las rentas provenientes del diferencial cambiario exentas en el tantas veces citado numeral 23, resulta contraria a Derecho, pues significaría aceptar que el hecho generador de una obligación tributaria puede ser creado por vía reglamentaria; y ello infringiría el principio, no sólo de la jerarquía de las normas que se encuentra tutelado en los artículos 129 de la Constitución Política y del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sino el otro principio de reserva de ley que tiene también tutela en el artículo 121,13 constitucional. Igual tratamiento debe darse al supuesto de no sujeción respecto de la rentas extraterritoriales que por disposición expresa del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, determina que no se encuentran sujetos al impuesto sobre utilidades. De tal manera que, por vía de reglamento se insiste, no es posible gravarlas. En consecuencia, en cuanto a este extremo, el ajuste en ingresos por diferencial cambiario en inversiones en títulos valores del Estado y Bancos del Estado en moneda extranjera e inversiones extraterritoriales, lleva razón la aquí accionante, al tratarse de rentas exentas, por lo que se impone en este extremo concreto anular parcialmente la resolución impugnada”*. Por otro lado, ese mismo año, la Sección Séptima del Tribunal Contencioso Administrativo, mediante la sentencia 94-2009-SVII, de las 14:00 horas del 30 de setiembre del 2009, en relación con el tema de ganancias obtenidas por concepto de diferencial cambiario, eran gravables resolvió



lo siguiente: “ACERCA DE SI LAS GANANCIAS OBTENIDAS EN CONCEPTO DE DIFERENCIAL CAMBIARIO SON GRAVABLES O NO. De acuerdo con la parte actora, las diferencias cambiarias que pretende gravar la administración son improcedentes, puesto que no son de fuente costarricense. Costa Sol Internacional, Inc. (la beneficiaria del préstamo otorgado por la contribuyente), es una compañía domiciliada en el exterior, por lo que el dinero prestado fue aprovechado en el extranjero; lo cual determina que las rentas generadas sean extraterritoriales y no gravables, según los numerales 1 y 6 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. A esto, el Estado responde que los intereses y diferencial cambiario provenientes de dichas transacciones se encuentran sujetos al pago de los impuestos correspondientes. Estima improcedente la aplicación del mencionado artículo 6 inciso ch), ya que la actora no ha logrado desvirtuar que las rentas gravadas hayan sido generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior. Agrega que el dinero prestado forma parte del capital de la actora y, al ser ésta una empresa domiciliada en Costa Rica, los empréstitos que efectúe se encuentran ligados a la estructura económica del país. El principio de territorialidad no se encuentra limitado a una referencia meramente espacial, sino que abarca todos aquellos supuestos en que la actividad realizada por el contribuyente genere una renta vinculada de manera directa a la estructura o fuente económica de la cual se deriva, es decir, el territorio y la estructura económica costarricense. El argumento de la parte actora resulta improcedente. Es indudablemente cierto que el numeral 6, inciso ch), de la Ley del Impuesto sobre la Renta indica que no forman parte de la renta bruta las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior, aunque se hubieren celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país. Lo que sucede es que no son esas rentas las que pretende gravar la Administración Tributaria en la especie, sino los diferenciales cambiarios a que ellas han dado origen y que son cosa distinta. El artículo 8 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, decreto ejecutivo número 18445-H del 9 de setiembre de 1988, establece, en cuanto interesa: “Artículo 8.-(...) Las ganancias por diferencias cambiarias ocurren cuando un contribuyente es acreedor de una deuda concertada en moneda extranjera. Puesto que estas operaciones deben asentarse contablemente en moneda nacional (artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta), la devaluación que ésta pueda experimentar a lo largo del tiempo puede producir que el acreedor finalmente reciba un monto mayor (en colones) al que registró inicialmente. Esta ganancia pasará a integrar la renta bruta y, consecuentemente, incidirá sobre el impuesto que finalmente se deba pagar, cuando se origine en “operaciones del giro habitual de los contribuyentes”, como dispone el texto reglamentario. Lo que interesa destacar es que aun cuando el pago o pagos que reciba el contribuyente no sean per se directamente gravables –por ejemplo, porque constituyan rentas extraterritoriales– los diferenciales cambiarios sí lo son, precisamente porque se producen al “nacionalizar contablemente” (si se quiere) dichos ingresos, incidiendo sobre ellos un proceso de depreciación monetaria que obviamente solo puede darse dentro de las fronteras nacionales. En el caso bajo estudio, la Administración Tributaria determinó que “la actividad principal y primordial que lleva a cabo la empresa en estudio, es la actividad financiera y que los ingresos por diferencial cambiario registrados y declarados se derivan de su actividad” (folio 5 del expediente administrativo), apreciaciones que la accionante no ha disputado o contradicho en ningún momento y que, en consecuencia, se ha tenido aquí como hecho probado. En consecuencia, al originarse esos ingresos en operaciones de su giro habitual, concluye este Tribunal que han sido correctamente considerados como parte de su renta bruta, para efectos impositivos. Recuérdese, a mayor abundamiento, que este mismo Colegio ha hecho suyo (por ejemplo, en la sentencia N° 13-2009-SVII de las 15:30 horas del 23 de enero del corriente), el criterio expresado previamente por la Sección Segunda del mismo Tribunal, en el sentido de que “(La) territorialidad no se agota en una simple cuestión geográfica, pues se trata de un concepto de orden económico, del que no es posible desligar aquellos casos en donde la actividad generadora de la renta, está estrechamente vinculada con la estructura económica del sujeto activo, sea la costarricense, con independencia del origen o procedencia de los dineros con que se realicen esos negocios y se paguen esos servicios, trabajos o funciones (lo que se conoce dentro del concepto de ‘fuente productora’, en contraposición al de ‘fuente pagadora’); de forma que, en presencia de tal ligamen, también conocido como ‘vínculo de pertenencia económica’, los ingresos habrán necesariamente de entenderse como gravables y no al contrario.”- Con fundamento en todo lo expresado, cabe rechazar este aparte de la demanda planteada.-”. Posteriormente, el día 31 de agosto del 2010, al ser las 15:50 horas, la Sección Quinta del Tribunal Contencioso Administrativo, mediante la sentencia oral n.º 3259-2010, señaló lo siguiente: “No comparte este Tribunal el criterio del Sr. Torrealba en torno a que las ganancias del diferencial cambiario, no se encuentran dentro del hecho generador del impuesto a las utilidades. Sostiene, para reafirmar su tesis, que en el ordinal 8 del reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, extralimita las estipulaciones legales, razón por la que no debe aplicarse según los términos del artículo 8, Inciso 2, de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Contrario a esta posición, son los términos en que el legislador ordinario promulgo la ley del impuesto sobre La Renta, en especial los numerales 1, 5 y 8 de este mismo cuerpo normativo, los que permiten arribar a la conclusión contraria. Sea que, las ganancias generadas con motivo de diferencial cambiario si están afectas al impuesto. En esas normas, se define que el impuesto está dirigido a las utilidades que se perciban de rentas en dinero o especie, continuas u ocasionales, en tanto provengan de cualquier fuente costarricense. También gravara los ingresos continuos o eventuales del mismo tipo de fuente percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley. Entendiéndose por renta los ingresos o beneficios de fuente costarricense proveniente de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional que se obtengan durante el periodo fiscal. Es decir, si bien de manera expresa no se hace referencia al tema de ingresos por diferencial cambiario, en la ley, lo cierto es que, como mecanismo generador de beneficios que es, se encuentra incluido en esas disposiciones legales,

pues ciertamente no resulta necesario estipular en dichas normas cada uno de los supuestos en que se está en presencia de ingresos o beneficios, como mal parece requerirlo el alegato planteado. Por lo anterior no considera este órgano jurisdiccional que sea necesario aplicar el artículo 8 reglamentario citado, pues aun sin su vigencia, los ingresos por diferencial cambiario, al amparo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estarían gravados con tal impuesto." Luego, el 19 de octubre del 2012, la Sección Sexta del Tribunal Contencioso Administrativo, en sentencia n.º 231-2012-VI, en relación con las ganancias cambiarias resolvió lo siguiente: "**ACERCA DEL GRAVAMEN DE LAS DIFERENCIAS CAMBIARIAS: Una vez definido el anterior aspecto, debe analizarse la procedencia de la imposición tributaria de las diferencias cambiarias en cuestión. La tesis del Estado, para solicitar la lesividad y mantener la imposición hecha por la Administración Tributaria, estriba en que, tal y como se indicó, el hecho generador se produce cuando ingresa la renta proveniente de las inversiones en el exterior y se hace la conversión, en aplicación del artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Considera que el capital invertido en el extranjero es un activo. De igual forma argumenta que en aplicación del artículo 1 de la Ley citada indica que la percepción de la ganancia puede ser habitual u ocasional y que el numeral 54 del mismo cuerpo normativo lo contempla como beneficio, así como que el artículo 8 del Reglamento de la Ley, establece el diferencial cambiario como gravable en forma específica. La FUACA por su parte, estima que para que se pueda gravar las diferencias cambiarias, éstas deben de tener relación con actividades que generen rentas gravables en el período de que se trate y éste no es el caso de la Universidad. Sostiene que las diferencias cambiarias provenientes de actividades no sometidas al impuesto no pueden ser gravables, que la inversión en el exterior no implica que la entidad se dedique a la intermediación, por lo que en aplicación de los artículos 33, 34, 44 y 121.13 de la Constitución Política, 1, 5, 6.ch y d, párrafo 2, 54, 55 y 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 8 de su Reglamento, artículo 11 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 21 de la Ley 8114 y artículos 19 y 124 de la Ley General de la Administración Pública, pide que se mantenga el criterio vertido por el Tribunal Fiscal Administrativo. De igual forma, cita la sentencia 308-2005, de la Sección II de este Tribunal en la que se establece que una vez que las utilidades de los socios se han repartido, pertenecen a éstos y que en el caso de una fundación, al no haber reparto de utilidades, los excedentes deben de invertirse sin que puedan ser gravados, máxime cuando en ese momento se encontraban exentos del impuesto. Ante los argumentos vertidos por las partes, cabe indicar en primer lugar que el ingreso por diferencias cambiarias ha de analizarse en cada caso en particular, para poder determinar la procedencia de la imposición del impuesto sobre la renta. Este impuesto, en términos generales, tiene como hecho generador, tal y como lo indica el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la percepción de rentas costarricenses, en los siguientes términos: "El hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas en el párrafo anterior, es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense. Este impuesto también grava los ingresos, continuos o eventuales, de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país; así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley, (...) Para los efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, se entenderá por rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados, bienes situados, o capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley." De igual forma los artículos 5 a 7 de la misma ley, preceptúan la forma de determinación de la base imponible, que en términos generales, es la deducción de la renta bruta, en la cual se incluyen todos los ingresos, de aquellos costos útiles y necesarios para la producción de la utilidad o beneficio, así como cualquier otro permitido por ley. Debe de advertirse que el artículo 5 citado, que es el que establece cuáles son los ingresos que componen la renta bruta, no incluye de forma expresa a los ingresos provenientes de las diferencias cambiarias, sino que más bien éstos se mencionan de forma específica en el artículo 8 del Reglamento: "Renta bruta. Está constituida por el total de ingresos o beneficios, en dinero o en especie, continuos o eventuales, percibidos o devengados durante el período del impuesto y provenientes de cualquier fuente costarricense de las actividades a que se refiere el párrafo cuarto del artículo 1º de la ley. También está constituida por las diferencias cambiarias originadas en activos en moneda extranjera, relacionadas con operaciones del giro habitual de los contribuyentes." (El resaltado no es del original). Uno de los argumentos de la representante del Estado, para fundamentar la nulidad del acto cuestionado, es que el artículo 1 de la Ley, recién citado, establece que los ingresos, para ser gravados, pueden ser continuos o eventuales, para desvirtuar la habitualidad del ingreso. No obstante, ha de insistirse que la norma reglamentaria, que menciona en forma específica las diferencias cambiarias, dispone que las mismas deben de estar relacionadas con el giro habitual de los contribuyentes. Esta disposición sustenta la tesis de la demandada, en el sentido de que ésta no tiene como giro habitual la intermediación financiera y que los ingresos provienen de las utilidades que tuvo en los períodos en que estuvieron exentas del impuesto sobre la renta, por lo que al no producir rentas gravables en los períodos cuestionados, no pueden ser objeto de la imposición, independientemente de que los mismos se utilicen en gastos operativos de la Fundación o en obras de infraestructura. Luego del análisis correspondiente, este Tribunal se inclina por la tesis de la accionada y considera que esta posición es más acertada, únicamente en lo que se dirá: el artículo 8 del reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta condiciona que las diferencias cambiarias pueden ser gravables, cuando se ligan al giro habitual del contribuyente. El giro habitual de la FUACA, tal y como se desprende de las mismas resoluciones impugnadas y que no ha sido cuestionado por el Estado, es la prestación de servicios de enseñanza universitaria. Para que las diferencias pudieran haberse gravado, se hubiera hecho necesario que la Universidad tuviera como giro habitual la intermediación financiera o a cualquier otra actividad que hiciera habitual la colocación de ingresos de fuente costarricense en el exterior, para luego internarlos y aprovecharse de la ganancia del diferencial. Al no darse esa condición y en aplicación de la norma que así lo**

prevé, no pueden gravarse las diferencias provenientes de la conversión monetaria tal y como lo señaló el Tribunal Fiscal Administrativo, por lo que se considera que la resolución cuya nulidad se pretende, se encuentra dictada conforme a derecho. En razón de lo anterior, se hace innecesario pronunciarse sobre los otros argumentos esbozados por las partes. Así, el motivo de la resolución impugnada sí existía, tal y como fue tomado en cuenta al momento de dictarla y su contenido es lícito, en aplicación de los artículos 133 y 132, respectivamente de la Ley General de la Administración Pública. Además se encuentra motivada en los términos que exige el artículo 136 del mismo cuerpo legal. En consecuencia, la nulidad pretendida resulta improcedente y debe rechazarse." Después, el 8 de diciembre del 2012, la Sección Sexta, del Tribunal Contencioso Administrativo, basado en el voto antes citado, n.º 94-2009-SVII, de la Sección Séptima, mediante la sentencia n.º 289-2012, indicó lo siguiente: "Así pues, está claro –pues se desprende tanto de la literalidad del artículo 8 reglamentario como del análisis jurisprudencial de cita– que los diferenciales cambiarios gravables son los que tienen su origen en "activos en moneda extranjera", siempre y cuando, además, se relacionen con operaciones del giro habitual de los contribuyentes. El surgimiento de un diferencial de la indicada naturaleza solo es posible cuando un crédito que en un momento dado fue contabilizado en un monto determinado (convertido a colones, conforme al artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, LISR) da lugar a la percepción de un monto mayor (en colones) en un momento posterior –es decir, a una utilidad– como resultado de la devaluación de la moneda nacional que pueda haber acaecido entre ambas fechas. Para esta Cámara, la expresión "activos en moneda extranjera" empleada por la norma reglamentaria, solo puede ser entendida como equivalente a "activos monetarios", pues la mera titularidad de activos patrimoniales –no monetarios– no conlleva, per se, a realizar una operación o recibir un ingreso (devengo) que incida en la determinación de la renta gravable y que requiera convertir a colones y comparar el valor resultante de un derecho de crédito en dos momentos históricos distintos.–" En el orden cronológico que se lleva, el día 18 de junio del 2013, en la sentencia n.º 51-2013-VIII, de la Sección Octava del Tribunal Contencioso Administrativo, en relación con el tema bajo estudio resolvió lo siguiente: "3.- Ingreso originado por diferencias cambiarias período fiscal 2000: "No comparte este Tribunal el criterio del señor Torrealba en torno a que las ganancias por diferencial cambiario no se encuentran dentro del hecho generador del impuesto a las utilidades. Sostiene, para reafirmar su tesis, que el numeral 8 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta extralimita las estipulaciones legales, razón por la que no debe aplicarse según los términos del artículo 8 inciso 2) de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Contrario a esa posición, son los términos en que el legislador ordinario promulgó la Ley del Impuesto sobre la Renta, en especial los numerales 1, 5 y 8 de ese cuerpo normativo, los que permiten arribar a la conclusión contraria, sea, que las ganancias generadas con motivo de diferencial cambiario sí están afectas al impuesto. Veamos. En esas normas, se define que el impuesto está dirigido a las utilidades que se perciban de rentas en dinero o especie, continuas u ocasionales, en tanto provengan de cualquier fuente costarricense. También gravará los ingresos, continuos o eventuales, del mismo tipo de fuente, percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley, entendiéndose por rentas los ingresos o beneficios de fuente costarricense, provenientes de servicios prestados, bienes situados, o capitales utilizados en el territorio nacional que se obtengan durante el período fiscal. Es decir, si bien de manera expresa no se hace referencia al tema de ingresos por diferencial cambiario en la ley, lo cierto es que, como mecanismo generador de beneficios, se encuentra incluido en esas disposiciones legales, pues ciertamente no resulta necesario estipular en dichas normas cada uno de los supuestos en que se está en presencia de ingresos o beneficios, como mal parece requerirlo el alegato planteado. Por lo anterior, no considera este órgano jurisdiccional que sea necesario desaplicar el artículo 8 reglamentario citado, pues, aún sin su vigencia, los ingresos por diferencial cambiario, al amparo de la Ley del Impuesto sobre la renta, estarían grabados con tal impuesto." La Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en un voto reciente, que ya fue citado, al definir el concepto de las ganancias por diferencial cambiario, al analizar el fondo relacionado con esta temática indicó: "A partir del anterior marco general, es preciso, entonces, referirse a las ganancias o pérdidas por diferencial cambiario, las cuales, como ya se adelantó, constituyen una forma específica de ganancia de capital. Es importante mencionar que este tipo de ingresos no son objeto de una regulación específica a nivel legal. Es el artículo 8 del RLISR donde se indica que la renta bruta "también está constituida por las diferencias cambiarias originadas en activos en moneda extranjera, relacionadas con operaciones del giro habitual de los contribuyentes." En este sentido, el primer aspecto que debe valorarse (aunque no sea objeto de este proceso) respecto de esta norma es si violenta el principio de legalidad tributaria, y en particular, su corolario, el de reserva legal. En relación con este punto, y a partir de lo expuesto en el considerando anterior, debe considerarse que cuando esas ganancias de capital por diferencial cambiario provengan de una actividad habitual del contribuyente, sí estarían gravadas con base en el artículo 1 de la LISR. Esto se debe, no a que se esté gravando la ganancia de capital como incremento patrimonial generado por factores externos, sino en la medida en que la actividad económica del particular sobre la cual recae el tributo es el generar un flujo de ingresos a partir de esos factores externos. Dicho de otra forma, lo que se grava es el trabajo (como factor de producción) realizado por el contribuyente para que, a partir de la estructuración que realiza de un conjunto de activos, se genere una rentabilidad derivada precisamente del diferencial cambiario. De esta forma, en tanto se interprete el artículo 8 reglamentario bajo el crisol de lo expuesto, no se produciría una trasgresión de los citados principios que obligue a su desaplicación en el caso concreto. Esto resulta conforme con lo indicado en la sentencia del Tribunal en tanto indicó que, para que las diferencias cambiarias sean gravadas, estas se deben producir en el ejercicio de la actividad habitual del contribuyente. Asimismo, esto descarta la interpretación realizada en el recurso respecto del artículo 1 de la LISR, específicamente en cuanto a la frase "cualquier otro ingreso o beneficio de fuente

costarricense no exceptuado”, cuyo sentido ya fue precisado en esta resolución y que debe ser analizada al tenor de integridad del artículo. Por último, es preciso referirse a la aplicación del numeral 81 de la LISR, cuya infracción reclama la recurrente, y que regula la forma en que se deben valorar las operaciones en moneda extranjera. Al respecto señala: “Todos los contribuyentes afectos a los tributos establecidos en esta ley, que realicen operaciones o reciban ingresos en monedas extranjeras que incidan en la determinación de su renta líquida gravable, deberán efectuar la conversión de esas monedas a moneda nacional utilizando el tipo de cambio “interbancario” establecido por el Banco Central de Costa Rica, que prevalezca en el momento en que se realice la operación o se perciba el ingreso. Todas las operaciones pendientes o los ingresos no recibidos al 30 de setiembre de cada ejercicio fiscal, se valorarán al tipo de cambio fijado por el Banco Central de Costa Rica a esa fecha.” Como se puede observar, el artículo regula un aspecto contable a efectos de que la contabilidad se exprese en una única moneda. Lo que la norma dispone es que los ingresos y operaciones se conviertan a colones al momento en que se perciben o que se efectúen. En este sentido, la normativa considera que estas se encuentran “realizadas” y en ese tanto, integrantes de la base imponible. Empero, esta regla no puede ser aplicada en forma generalizada, ya que en el caso de otros activos, estas pueden ser “realizadas” o “no realizadas” según se haya dado o no el cambio de moneda, estando únicamente gravadas las primeras y a condición de que se cumpla lo dicho en los considerados anteriores, es decir, en el supuesto de habitualidad. Esto en la medida en que la conversión se haya realizado en forma efectiva y no solamente para efectos fiscales ya que la norma lo que regula es el registro contable de una transacción en la moneda nacional a efectos de posibilitar la aplicación de la fórmula de cálculo de la renta neta, y en última instancia, la cuota que deberá ser pagada por concepto de obligación tributaria. Por ello es que el precepto en cuestión remite a aquellas que incidan en la determinación de la renta líquida gravable. Al no ser de recibo los argumentos planteados, no se produce la violación directa y en consecuencia, debe rechazarse el cargo formulado.” (Lo destacado no es del original, sentencia n.º 000728-F-S1-2014).

IX.-Sobre el caso concreto. Como se desprende de lo expuesto en la demanda, la parte actora cuestiona la conducta administrativa, que se manifestó en el oficio n.º DGT-818-2011, al considerar que las ganancias cambiarias eran gravables, por lo que aduce su disconformidad con el ordenamiento jurídico. En primer término considera que por ser ganancias de capital, las cambiarias no resultan gravables. Sobre el particular, la accionante critica la postura de la Administración, que sitúa el sistema tributario costarricense, dentro del concepto de renta producto, sin perjuicio de que pueda considerarse como “puro”, pues afirma que el legislador incorporó en el mismo, elementos que gravan otro tipo de ingresos, que no son generados por operaciones normales. De ese modo, el sistema contiene una serie de excepciones que han sido completamente aceptadas a través de los años. La demandada en relación con este punto considera que el cargo de nulidad resulta ser una especie de desacuerdo entre la posición doctrinal que defiende el tratadista nacional Adrián Torrealba Navas y el que utiliza la Administración Tributaria. En tal sentido, la accionada considera que la posibilidad de gravar las ganancias por diferencial cambiario, ha sido aceptado por la Sección Quinta del Tribunal Contencioso Administrativo en la sentencia 3259-2010. Al respecto trae a colación la escala jerárquica de las fuentes del Derecho Público costarricense, en la que los pronunciamientos jurisdiccionales están por encima de las apreciaciones dogmáticas. En lo que a este punto respecta, el Tribunal coincide con la apreciación del Estado, pues lo que trae a esta sede la actora, para cuestionar la motivación de la conducta administrativa, es una posición doctrinal divergente a la de la Administración Tributaria. A ese respecto, se debe tener presente que si bien la doctrina en el derecho desempeña un papel fundamental en la elaboración, el desarrollo progresivo y la reforma del derecho, por medio de sus enseñanzas y sus obras, a través de la formación de los juristas que serán futuros legisladores y jueces, lo cierto es que pueden existir opiniones muy diversas sobre lo que son las ganancias de capital en sentido estricto, como se aprecia en la postura que ilustra la Administración Tributaria en el oficio cuestionado. Sin embargo, sobre el tema del rumbo que toma el régimen de renta costarricense, como se citó en el considerando que precede, con el número VIII, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, ha sostenido que el sistema tributario costarricense se decanta, para la definición del elemento material del tributo o hecho generador, por el concepto de “renta-producto” (véanse las sentencias 1334-F-S1-2011 y 000728-F-S1-2014). De esa forma, el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta define el hecho generador como “la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense”, así como “los ingresos, continuos o eventuales, de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país; así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley”, y aclara lo que se debe entender por renta, ingresos o beneficios, incorporando en esa última definición legal el esquema de renta producto, al decir que estos son aquellos “provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal de acuerdo a las disposiciones de esta ley.” De esa forma, los términos “servicios”, “bienes” y “capitales” se relacionan con los factores de producción trabajo, tierra y capital, vinculados con el esquema de “renta producto”. Cabe cuestionarse si en realidad se trata de un esquema puro, en la medida en que la normativa incorpora supuestos de hecho que, en principio, son propios de un esquema de “renta-ingreso” (aquel en donde se grava la variación del patrimonio y no la generación de riqueza derivada de la organización y explotación de los factores de producción) al regular el impuesto sobre la renta, como lo son ciertas ganancias de capital provenientes de una actividad habitual (art. 6 inciso d) o los ingresos provenientes de la venta de bienes depreciables (art. 8 inciso f). De conformidad con lo expuesto,

para resolver el problema planteado, la divergencia que surge dentro del contradictorio en esta causa, en relación con los temas del papel de la doctrina o del rumbo que sigue el régimen de renta, para desvirtuar el gravamen sobre las ganancias cambiarias, podrían relativizar el tema central que se discute, para perder de vista un aspecto que el Tribunal considera medular, como lo es el de su naturaleza jurídica, expuesta en el considerando anterior, pues su principal característica es que responden a ganancias de capital. Se debe tener presente, que este tipo de ganancias son aquellas utilidades obtenidas mediante un diferencial entre el precio de compra de un valor o activo y el precio de venta del mismo. De esa forma, se constituyen en el incremento en el valor de un activo, mediante un incremento en su precio. De tal suerte que al ser realizadas dichas ganancias por el incremento en el valor del mercado de activos, que no son parte del negocio usual del dueño y que normalmente no ofrece a la venta. En síntesis, las ganancias de capital se generan por el aumento en el valor de un bien patrimonial por factores económicos externos, ajenos a la actividad del contribuyente, en la mayoría de los casos la ganancia de capital se hace evidente con la venta o enajenación de un activo. Dada esta naturaleza, considera el Tribunal que de acuerdo con lo que dispone el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no son compatibles con la descripción que se hace del hecho generador del tributo. De esa forma, por tratarse de ganancias de capital resulta improcedente su gravamen, con la salvedad como se explicará con posterioridad, si se trata del giro habitual del contribuyente, que se desprende del artículo 8 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se analizará en el cuestionamiento de la legalidad de este canon. Como segundo punto, encaminado a evidenciar la patología de la conducta administrativa, la accionante considera que la norma del artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no integra el hecho generador y el concepto de renta de dicho cuerpo normativo. Según afirma en su demanda, se trata de un deber formal, de naturaleza contable, que consiste en valorar las operaciones en moneda extranjera en colones. Los deberes contables forman parte de los llamados “deberes formales” o “de colaboración”, que son objeto del llamado Derecho Tributario formal. De ese modo, una norma de derecho tributario formal, no puede tener incidencia en la configuración del hecho generador. También, según expone, resultaría contrario a la lógica del orden de la ley ubicar el hecho generador en el capítulo XXX, cuando se encuentra en los primeros artículos. Interpretar que la norma establece el gravamen a las ganancias cambiarias sería una labor de invención, más que de interpretación. Destaca los principios que establece el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en la línea de que es materia privativa de ley, la creación, modificación o supresión de tributos, y la definición del hecho generador. Por su parte la demandada considera que es claro por demás, que al convertir todos los ingresos a moneda nacional, lo que se logra es una recta determinación de la renta bruta, a la cual luego se le aplicarán las deducciones que resulten pertinentes, de acuerdo con la misma Ley del Impuesto sobre la Renta. De ese modo, la generalidad de la norma abona a que el legislador no está haciendo diferencia alguna al concepto de ingresos que deban convertirse en moneda nacional. Por ende, la interpretación que realiza la Administración Tributaria no puede ser tachada de ilegal, en lo que atañe a este aspecto. Así planteadas las cosas, este Tribunal comparte de forma parcial la posición de la demandada, pues lleva razón al señalar que no puede existir nulidad por el mero hecho de la ubicación de una norma. En lo que no coincide este Tribunal, es con la integración normativa que llevó a cabo la Administración para sustentar la posibilidad de gravar las ganancias cambiarias, al relacionar los artículos 1, 5 y 81 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. El numeral 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone: “ARTICULO 81.- Todos los contribuyentes afectos a los tributos establecidos en esta ley, que realicen operaciones o reciban ingresos en monedas extranjeras que incidan en la determinación de su renta líquida gravable, deberán efectuar la conversión de esas monedas a moneda nacional utilizando el tipo de cambio “interbancario” establecido por el Banco Central de Costa Rica, que prevalezca en el momento en que se realice la operación o se perciba el ingreso. Todas las operaciones pendientes o los ingresos no recibidos al 30 de setiembre de cada ejercicio fiscal, se valorarán al tipo de cambio fijado por el Banco Central de Costa Rica a esa fecha.” (Lo destacado no es del original). Para el Tribunal, la norma en cuestión se refiere a un deber contable, que no justificaría bajo ninguna circunstancia el gravamen de las ganancias cambiarias. De su lectura no es posible desprender la existencia de una norma que establezca una imposición de naturaleza tributaria. Por lo expuesto, considera el Tribunal que la exégesis llevada a cabo por la Administración afecta gravemente la motivación de la conducta que se reprocha en esta sede, que se convierta en una causal de nulidad, como lo apunta la parte accionante, al ir más allá de lo que la Ley de Impuesto sobre la Renta ha dispuesto sobre el origen de este tributo. Como tercer aspecto, cuestiona la demandante, la ilegalidad del artículo 8 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer que forman parte de la renta bruta las diferencias cambiarias originadas en activos en monedas extranjeras, relacionadas con operaciones del giro habitual de los contribuyentes, por lo cual considera que se está ampliando ilegalmente el ámbito normativo de la Ley, con violación de la reserva material de Ley. La parte demanda, sobre el particular apunta que si bien la parte actora cuestiona la legalidad del artículo 8 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, no ataca dicha norma expresamente, como le faculta el artículo 37 inciso 3) del Código Procesal Contencioso Administrativo, en relación con el 39 inciso b) ibídem. Por tal razón, según explica el Estado, no es dable alegar una supuesta nulidad de una norma reglamentaria que no fue directamente atacada en este proceso, lo que evidencia la falta de fundamento jurídico de la demanda. Argumenta a la vez, que la Sentencia de la Sala Primera no es concluyente sobre la supuesta ilegalidad del artículo 8 del Reglamento, pues la sentencia se relaciona con el impuesto único a los títulos valores, según el artículo 23 inciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En relación con este aspecto, llama la atención del Tribunal que si bien la accionante sostiene entre sus argumentaciones la nulidad del

canon 8 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, entre sus pretensiones no se encuentra la de la declaratoria de disconformidad con el ordenamiento jurídico de dicha norma. Así planteadas las cosas, la parte actora incurre en una contradicción pues se presenta a solicitar la nulidad de una conducta administrativa, alegando la ilegalidad de una normativa que no impugna y que al día de hoy, con base en el principio de regularidad jurídica su disconformidad con el ordenamiento jurídico no ha sido decretada. Por otro lado, la parte actora utiliza como sustento la sentencia n.º 552-F-S1-2011, de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Sobre el particular, el Tribunal considera que lleva razón la demandada al indicar que la sentencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, no resulta concluyente, para aplicarla al caso concreto, el voto en cuestión se relaciona con el impuesto único a los títulos valores, según el artículo 23 inciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mas no se refiere al análisis que conlleva la presente causa. Como se expuso en el considerando VIII de esta resolución, sobre el punto en concreto, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, mediante la sentencia n.º 000728-F-S1-2014, confirmó lo resuelto por la Sección Sexta del Tribunal Contencioso Administrativo, expuesto en la sentencia n.º 231-2012-VI, en la línea de que el artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta no es ilegal, en la medida en que se interprete que si bien las ganancias o pérdidas por diferencial cambiario, constituyen una forma específica de ganancia de capital, cuando provengan de una actividad habitual del contribuyente, sí estarían gravadas con base en el artículo 1 de la LISR. Como se explica lo anterior obedece no a que se esté gravando la ganancia de capital como incremento patrimonial generado por factores externos, sino en la medida en que la actividad económica del particular sobre la cual recae el tributo es el generar un flujo de ingresos a partir de esos factores externos. Dicho de otra forma, lo que se grava es el trabajo (como factor de producción) realizado por el contribuyente para que, a partir de la estructuración que realiza de un conjunto de activos, se genere una rentabilidad derivada precisamente del diferencial cambiario. Por lo expuesto, considera el Tribunal que el cargo de nulidad que hace la accionante bajo este fundamento no tiene la virtud de anular la conducta cuestionada en esta sede. Como cuarto cuestionamiento de nulidad, la parte actora reprocha el hecho de que la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 8 permita la deducción de toda forma de gasto financiero, incluso por concepto de pérdida cambiaria, no conlleva por sí mismo que la ganancia cambiaria esté gravada. Por ese motivo, considera ilógica o inequitativa la interpretación que realiza la Administración Tributaria. Agrega que este tema solamente puede ser reformado por la Asamblea Legislativa. Por otro lado, la demandante considera que no son gravables las ganancias cambiarias en el impuesto sobre las utilidades, cuando provienen de activos en moneda extranjera, con fundamento en los mismos argumentos expuestos, en relación con las ganancias cambiarias derivadas de pasivos. La actora reprocha que existe una tendencia a creer que si el gasto por diferencial cambiario es deducible, entonces el ingreso por diferencial cambiario debería de ser gravable. La Administración Tributaria en el oficio DGT-753-2010, no ha sido ajena a este planteamiento. Menciona la paradoja que se produce con el hecho de que mientras la ganancia cambiaria carece de sustento normativo en la Ley del Impuesto sobre la Renta, la deducibilidad del gasto si lo tiene.

Considera errónea la interpretación de la Administración del artículo 16 de la Ley General de la Administración Pública, cuando el canon 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece la reserva de ley para crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho generador de la relación tributaria, establecer tarifas de los tributos y sus bases de cálculo, e indicar el sujeto pasivo. Por lo que la Administración no puede ampliar los efectos y el hecho generador de un tributo por vía interpretación. En cuanto al segundo tema, relacionado con la diferencias cambiarias derivadas de activos que son gravables, expuestos en relación con la de los pasivos, aplican los mismo argumentos expuestos. Acusa que la Administración Tributaria ha indicado que la sentencia mencionada no es vinculante y ha emitido otros criterios contrarios a esta posición. Señala que el artículo 8 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, considera gravadas las diferencias cambiarias originadas en activos en moneda extranjera, no en pasivos en moneda extranjera. A su vez considera que el canon 81 de la Ley del impuesto sobre la Renta se refiere únicamente al diferencial cambiario que procede de activos, al utilizar las expresiones “realizar operaciones” o “recibir ingresos”. Por su parte, la demandada al respecto expone que la Administración debe llevar a cabo una interpretación y aplicación racional, equitativa y lógica de las normas tributarias. Para ello, se acude a lo que regula el artículo 16 inciso 1 de la Ley General de la Administración Pública. Por tal motivo, no acepta que de aplicarse el artículo 8 del Reglamento, sólo deban ser consideradas las ganancias por diferencial cambiario derivadas de activos, no así de pasivos. De esa forma, acudió al oficio citado, en una labor exegética amparada en los artículos 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como el 10 del Código Civil, indicándole al contribuyente que no se puede quedar la glosa de la norma en su mera literalidad. Es por ello que afirma es posible considerar a las ganancias por diferencial cambiario generadas por pasivos como gravables, por la relación que se hace con el artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el principio de realidad económica, del canon 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. A su vez, sostiene que se encuentra explicado el contexto histórico que produjo la introducción del mencionado artículo 8 del Reglamento, momento en el cual existía una constante devaluación del colón frente al dólar norteamericano, pero ello no es óbice para que también deban considerarse como gravables los pasivos que se revalorizan en tanto se aprecie la moneda nacional. En esto, resulta de aplicación el método evolutivo para interpretar las normas. En cuanto a gravar las ganancias cambiarias pendientes al cierre del período fiscal, se acude al artículo 5 de la Ley, que considera los ingresos tanto percibidos como devengados. En este aparte se hace un símil en relación con las cuentas por cobrar, que si bien no realizadas, no dejan de ser consideradas a los efectos de la declaración de renta. Vistos los argumentos de

las partes, este Tribunal, de conformidad con las competencias otorgadas por el canon 49 constitucional, procederá a revisar los planteamientos esbozados por la Administración, en el oficio 818-2011, del 6 de octubre de 2011, cuya motivación se cuestiona en esta sede. Así planteadas las cosas, el oficio en cuestión, sobre la deducibilidad de la pérdida cambiaria, no implica el gravamen de la ganancia, la Administración explicó los motivos por los cuales consideraba que era posible considerar las ganancias cambiarias originadas en pasivos, al relacionar el artículo 8 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, con lo que dispone el 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el principio de realidad económica. Según lo explica la Administración, dicha interpretación a integración, permite concluir, aunque la literalidad de la norma no los incluya, que las ganancias originadas en diferencias cambiarias producto de pasivos, deben ser parte de la renta gravable. La Administración menciona en su oficio el contexto histórico en el que surgió la norma del artículo 8 del Reglamento dicho, en el que la situación económica y política cambiaria no hacía predecible la posibilidad de obtener ingresos por ganancias cambiarias, por la tenencia de pasivos. Bajo esa tesis, la Administración invocó en el oficio cuestionado lo que dispone el canon 10 del Código Civil, así como el 16 de la Ley General de la Administración Pública. De las explicaciones dadas por la misma Administración en el oficio que se cuestiona en esta sede, resulta fácil desprender que desde que la norma del numeral 8 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, fue establecida, el diferencial cambiario generado por un pasivo no fue contemplado, dado que no era viable visualizar esa posibilidad. No obstante, al aplicar los métodos de interpretación mencionados con anterioridad, considera que resulta igualmente gravable que un activo, que sí lo contempla el artículo 8 del Reglamento a la Ley sobre el Impuesto sobre la Renta. En lo que a este punto respecta, el Tribunal considera que la Administración ha excedido los alcances de las normas utilizadas, para extender la aplicación del artículo 8 del Reglamento a la Ley sobre el Impuesto sobre la Renta, que expresamente incorpora las diferencias cambiarias originadas en activos en moneda extranjera, relacionadas con operaciones del giro habitual de los contribuyentes, mas no las que tienen su origen en pasivos en moneda extranjera. En tal sentido el artículo 10 del Código Civil, utilizado como fundamento por la Administración, es claro en señalar que la interpretación normativa se debe hacer en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de ellas. De ese modo, la voluntad del emisor del Reglamento en cuestión, estuvo siempre encaminada a gravar las diferencias cambiarias originadas en activos en moneda extranjera, nunca en pasivos. Pretender extender esta interpretación sería ir más allá de la intención del Poder Ejecutivo en ese momento. Por lo expuesto, lleva razón la parte actora en lo que respecta a este punto de su demanda, por lo que existe un yerro en la motivación de la conducta administrativa en lo que a este punto respecta. Finalmente, considera la parte accionante que una interpretación respetuosa del requisito de efectividad de la capacidad económica, exige distinguir entre ganancias cambiarias realizadas y las no realizadas, pues solo respecto de las primeras puede apreciarse un cierto beneficio económico efectivo. En el caso de los pasivos, la ganancia cambiaria se realiza si y solo si, se paga el pasivo en dólares, siendo que el monto del pasivo en el momento que se contrajo representaba más colones que lo que representaba en el momento del pago. Así habría pagado menos colones que los que establecía la deuda original, lo que implica un beneficio. En cambio, manifiesta que no hay realización cuando se tiene el pasivo pendiente al pago del cierre del período fiscal. Interpretar que la norma del artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta implica también el gravamen de una ganancia no realizada contradice el principio de que debe escogerse la interpretación que mejor se adapte al respecto de los principios constitucionales. De ese modo, si el pasivo no se ha pagado, no se ha experimentado el menor beneficio económico, incluso cuando se pague, el tipo de cambio hubiese variado en sentido totalmente contrario, por lo que el pago previo de un impuesto luce totalmente desvinculado de la más mínima manifestación de capacidad económica efectiva. En consecuencia, aun cuando se considere que son gravables las ganancias cambiarias provenientes de pasivos, debería entenderse que dicho gravamen se da respecto de las ganancias cambiarias realizadas, no respecto de las no realizadas. Por su parte el Estado considera que la posibilidad de gravar las ganancias cambiarias pendientes al cierre del período fiscal, se acude al artículo 5 de la Ley, que considera los ingresos tanto percibidos como devengados. Por lo que se hace un símil con las cuentas por cobrar, que si bien no realizadas, no dejan de ser consideradas a efectos de la declaración de renta. En relación con este aspecto, por la forma en la que la parte actora estructuró su pretensión, en la línea de que se declarara que no son gravables las ganancias cambiarias provenientes de pasivos en moneda extranjera, cuando se trate de un pasivo que está pendiente de pago al cierre del período fiscal, al haberle dado la razón este Tribunal, en cuanto a que no son gravables las ganancias cambiarias en el impuesto sobre la renta cuando éstas provengan de pasivos o activos en moneda extranjera, por tratarse de ganancias de capital, con la excepción dicha sobre la interpretación del artículo 8 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, carece de interés ingresar a analizar este punto. Por ese motivo el Tribunal no analiza el punto.

X.-Sobre la falta de interés. Es criterio del Tribunal que la falta de interés reclamada por la parte demandada no tiene sustento, en virtud de que la consulta se llevó a cabo antes del cierre fiscal, por otro lado, la vía consultiva resulta obligatoria para el sujeto pasivo para su declaración de impuesto sobre utilidades del año dos mil once, así como las futuras se podrían ver afectadas por la respuesta de la Dirección General de Tributación y por ende la determinación del tributo o renta imponible. En relación con la facultad consultiva en materia tributaria, la Sección Sexta del Tribunal ha indicado lo siguiente, que resulta de interés para

resolver la defensa planteada: " (...) la finalidad de la figura de la consulta tributaria es delimitar la interpretación y aplicación de una determinada norma tributaria a un caso concreto, según el sentido que le otorgue el Fisco, a fin de conceder al sujeto pasivo, un criterio respecto del tema consultado que le otorgue seguridad en su proceder. Desde luego que lo que allí (en ese trámite) se disponga en sede administrativa es cuestionable por el gestionante, caso que no concuerde con el contenido de lo resuelto, tanto mediante el ejercicio recursivo apelativo (apelación, según art. 156 CNPT) ante el Tribunal Fiscal Administrativo, como ante la jurisdicción contencioso administrativa. Desde esa arista de exposición, lo resuelto dentro de trámite de consulta genera un criterio al que debe someterse el sujeto pasivo, en la medida que fija la manera en que su situación tributaria ha de ser entendida conforme a las normas que la regulan. Se trata de un instituto que permite al sujeto pasivo requerir a la Administración sobre un pronunciamiento previo en cuanto a la comprensión y/o alcances de una norma tributaria al caso concreto. (...) No es admisible la consulta que versa sobre los hechos o situaciones pasadas. Se entenderá que un hecho o situación es pasada cuando se refiera a hechos generadores de obligación tributaria cuyo plazo para declarar o para pagarla haya expirado. ii. Tratándose de una actividad o negocio en marcha, la existencia de hechos o situaciones pasadas no impedirá la consulta sobre hechos o situaciones futuras, aunque el punto a consultar se refiera a ambos tipos de situación. En tal caso, los efectos de la consulta sólo cubrirán los hechos o situaciones actuales o futuras. iii. Tratándose de una actividad o negocio en proyecto, la consulta será admisible si se demuestra razonablemente haber dado pasos claros hacia la iniciación de la actividad o negocio." (Sentencia n.º 102 de las 16:20 horas del 4 de junio del año 2012).

XI.-Sobre las defensas: La defensa de acto no susceptible de impugnación fue desistida en la audiencia preliminar. En cuanto a la defensa de falta de interés actual, de acuerdo con lo dicho en el considerando anterior, con el número X, de la presente resolución, fue declarada sin lugar. En lo que respecta a la de falta de derecho, de conformidad con lo expuesto en el considerando IX de la presente sentencia, fue acogida.

XII.-Sobre las costas. De conformidad con lo que dispone el canon 193 del Código Procesal Contencioso Administrativo, el Tribunal no encuentra motivo alguno para exonerar de costas a la demandada. Por ese motivo, corren las costas del presente proceso a favor de la parte actora.

#### POR TANTO

Se rechaza la defensa de falta de interés. Se acoge parcialmente la defensa de falta de derecho. Se declara parcialmente con lugar la demanda interpuesta por Exportaciones Norteñas S.A. contra el Estado. En lo no dicho expresamente entiéndase sin lugar. En consecuencia, se resuelve lo siguiente: a) Se anula el oficio DGT-818-2011, del 6 de octubre del año 2011, b) Se declara lo siguiente: 1) Que no resultan gravables las ganancias cambiarias en el impuesto sobre la renta cuando éstos provienen de activos o pasivos en moneda extranjera, siempre y cuando las mismas no provengan de una actividad habitual del contribuyente, dado que en este último supuesto sí resultarían gravables. 2) No son gravables las ganancias cambiarias provenientes de pasivos en moneda extranjera cuando se trate de un pasivo que está pendiente de pago al cierre del periodo fiscal. c) Se condena al Estado al pago de las costas procesales y personales.

Sergio Mena García

Ileana Sánchez Navarro

Rodrigo Alberto Campos Hidalgo

Es copia fiel del original - Tomado del Nexus PJ el: 30-01-2019 09:31:18.  
Clasificación elaborada por DIGESTO DE JURISPRUDENCIA del Poder Judicial.  
Prohibida su reproducción y/o distribución en forma onerosa.