

Sala Constitucional

Resolución N° 07634 - 2025

Fecha de la Resolución: 12 de Marzo del 2025 a las 09:20
Expediente: 24-006203-0007-CO
Redactado por: Ingrid Hess Herrera
Clase de asunto: Acción de inconstitucionalidad
Control constitucional: Sentencia desestimatoria
Analizado por: SALA CONSTITUCIONAL

Sentencia con datos protegidos, de conformidad con la normativa vigente

Contenido de Interés:

Tipo de contenido: Voto de mayoría
Rama del Derecho: 3. ASUNTOS DE CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD
Tema: TRIBUTARIO
Subtemas:
• NO APLICA.

TRIBUTARIO. JURISPRUDENCIA DE SALA PRIMERA REFERENTE AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Expediente: 24-006203-0007-CO
Sentencia: 007634-25 del 12 de marzo del 2025
Tipo de asunto: Acción de inconstitucionalidad
Norma impugnada: Jurisprudencia de Sala Primera, relacionada con la interpretación de los artículos 1, 5 y 6 inciso ch) de la Ley de Impuesto sobre la Renta. No. 7092 y el alcance y principio de territorialidad en materia tributaria.
Parte dispositiva: Se declara sin lugar la acción de inconstitucionalidad.
CO03/25
... Ver menos

Texto de la Resolución

□□□□□□□□□□□□□□□□

Exp: 24-006203-0007-CO
Res. N° 2025007634

SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las nueve horas veinte minutos del doce de marzo de dos mil veinticinco .

Acción de inconstitucionalidad que se tramita en el expediente N° 24-006203-0007-CO promovida por JOSÉ FABIO SALAS CHINCHILLA, cédula de identidad número [Valor 001], en su condición de apoderado especial judicial de BANCO DAVIVIENDA (COSTA RICA) S.A., cédula de persona jurídica nro. 3-101-0146008 (expediente nro. 24- 006203-0007-CO) y de SCOTIABANK DE COSTA RICA S.A., cédula de persona jurídica nro. 3-101-046536 (expediente nro. 24-007600-0007-CO), acumuladas mediante voto nro. 2024-018686 de las 9:20 horas del 3 de julio de 2024, contra la jurisprudencia de Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia vertida en las resoluciones 1381-F-S1-2022 del 16 de junio de 2022, 1502-F-S1-2022 del 29 de junio de 2022 y 01905-F-S1-2023 del 2 de noviembre del 2023. Intervienen en este proceso Ricardo Vargas Vásquez, mayor, divorciado, abogado, vecino de San José, en condición de procurador general adjunto; Mario Ramos Martínez, cédula de identidad 1-0808-0645, en condición de director general de Tributación y Luis Guillermo Rivas Loáiciga, en su condición de magistrado presidente de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Asimismo, figuran como coadyuvantes activos Tatiana Martínez Villegas, cédula de identidad nro. 4-203-259, en representación del Banco Promérica de Costa Rica S.A. y del Banco Lafise S.A.; Félix Alpízar Lobo, cédula de identidad nro. 2-0430-0328, en representación del Banco Improsa S.A; así como, Mario Gómez Pacheco, cédula de identidad nro. 1-532-403 y Ernesto Jinesta Lobo, cédula de identidad nro. 4-139-117, ambos representación de la Asociación Bancaria Costarricense.

Resultando:

1.- Por escrito incorporado al Sistema de Gestión en Línea de este Despacho el 06 de marzo de 2024, el accionante solicita que se declare la inconstitucionalidad de la jurisprudencia vertida en resoluciones de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia números 1381-F-S1-2022 del 16 de junio de 2022, 1502-F-S1-2022 del 29 de junio de 2022 y 01905-F-S1-2023 del 2 de noviembre de 2023, por infracción a los principios constitucionales de confianza legítima, buena fe, certeza y seguridad jurídica y debido proceso. Alega, el accionante, que sus representadas son bancos que pertenecen a la Asociación Bancaria Costarricense y miembros del Sistema Bancario Nacional. Explica que, ante la incertidumbre jurídica en la asignación de gastos deducibles y no deducibles, se desarrolló una metodología específica que abarcaba la determinación de gastos operativos y financieros reales asociados a rentas gravadas, entre otros aspectos. Esta metodología fue presentada a la Superintendencia General de Entidades Financieras (SUGEF), por la Asociación Bancaria Costarricense, en representación de los bancos, buscando su estudio y aprobación. Asevera que la SUGEF decidió aprobar y validar la metodología propuesta para el cálculo de gasto financiero y administrativo no deducible y el gasto por diferencial cambiario, según se plasmó en el oficio SUGEF 4338- 2003/09032 del 24 de octubre de 2003. Para asegurar la conformidad fiscal de la metodología, se solicitó formalmente su validación por parte de la Dirección General de Tributación, a través del documento ABC-264-2003, buscando garantizar la adecuación de los cálculos a los criterios fiscales. Afirma que, mediante resolución DGT-1659-03, la Dirección General de Tributación autorizó el uso de la metodología, reconociendo que era razonable y correcta para el cálculo de los gastos no deducibles y, por tanto, su aplicación por parte de los bancos. Posteriormente, la SUGEF propuso al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero Nacional (CONASSIF) una modificación al reglamento del Plan de Cuentas para Entidades Financieras para implementar la metodología aprobada. Por su parte, CONASSIF aprobó el método propuesto, publicándose la correspondiente modificación al Reglamento del Plan de Cuentas, lo que desplegó efectos jurídicos para el sector financiero. Añade el accionante que, con sustento en estas aprobaciones, los bancos –incluidas sus representadas– procedieron a rectificar sus declaraciones fiscales previas. Respecto a las declaraciones rectificativas, sus representadas pagaron más de lo que originalmente habían declarado mediante las declaraciones D-101. Alega que, en febrero de 2005, la Contraloría General de la República inició una fiscalización sobre la Administración de Grandes Contribuyentes de la Dirección General de Tributación. Para tales fines, le requirió una copia del expediente relacionado con la gestión de aprobación de la metodología. En el marco de la revisión realizada por la Contraloría General de la República, esta confirmó que la Dirección General de Tributación había aprobado la metodología. La misma Dirección General de Tributación confirmó haber aprobado la metodología. La División de Fiscalización Operativa y Evaluativa de la Contraloría General de la República finalizó el estudio especial sobre la Dirección General de Tributación, en relación con la metodología, emitiendo el Informe DFOR-IP-06/2005 del 16 de junio de 2005. Con base en la revisión de la situación de los bancos públicos –no privados, como es el caso sus representadas–, concluyó en tres observaciones de mejora de la metodología: • incluir plazos de tres meses, • modificar la tasa de costo de fondos utilizada • incluir las inversiones del sector público no comprometidas. Acusa que, a través de la Directriz Interpretativa N°DGT-16-05 del 19 de diciembre de 2005, la Dirección General de Tributación “*deja sin efecto*” el oficio N°DGT-1659-03. Además, la Dirección de Grandes Contribuyentes inició fiscalizaciones a los bancos, analizando tanto las declaraciones rectificadas según la metodología aprobada para 1999-2002, como las subsiguientes hasta 2005. El accionante asevera que a sus representadas se les notificó el respectivo traslado de cargos, resultando en un aumento de la cuota tributaria para los periodos de 1999 a 2005. El principal motivo del incremento fue el desconocimiento, por parte de la Administración Tributaria, de la metodología aplicada para distinguir entre gastos no deducibles vinculados a ingresos no gravables y gastos deducibles relacionados con ingresos gravables. Ante la firmeza de la determinación, la Dirección General de Tributación recomendó a la Dirección General de Hacienda la condonación de intereses para los bancos fiscalizados en los periodos de 1999 a 2005, basándose en la orientación previamente proporcionada por la Administración Tributaria, por haberse inducido a error a los bancos. El 23 de agosto de 2013, mediante la resolución DGH-032-2013, la Dirección General de Hacienda aceptó la recomendación de condonación de intereses de la Dirección General de Tributación. Reclama que, tanto la Administración Tributaria como la Procuraduría General de la República, han negado la aplicación de principios constitucionales como la confianza legítima, certeza y seguridad jurídica, sugiriendo que el procedimiento adecuado para obtener una autorización habría sido a través de una consulta tributaria al amparo del artículo 119 del Código Tributario, en lugar de una consulta bajo el artículo 102. Agrega que, en la actualidad, existen cinco casos con resoluciones definitivas de Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, derivadas de los recursos de casación interpuestos tanto por entidades bancarias como por el Estado. En tres de estas resoluciones, la Sala Primera optó por denegar la aplicación de los principios constitucionales de confianza legítima, seguridad y certeza jurídica y buena fe, adoptando una postura que considera contraria a la interpretación constitucional. Estas tres sentencias son las siguientes: 001502-FS1-2022, 001381-F-S1-2022 y 001905-F-S1-2023. Además, en esta tercera y última sentencia, la nro. 001905-F-S1-2023 del 2 de noviembre de 2023, se consolida finalmente la línea jurisprudencial de la Sala Primera que se posiciona en contra de la aplicación de los principios constitucionales de confianza legítima, buena fe, seguridad, certeza jurídica y debido proceso, en el contexto específico de las fiscalizaciones realizadas a entidades bancarias, en lo concerniente al impuesto sobre la renta para los periodos de 1999 a 2005. Asimismo, en esta última sentencia, la propia Sala Primera señala que su interpretación evolucionó tras un análisis detallado sobre la consulta tributaria contemplada en el artículo 119 del Código Tributario y su impacto en quienes la realizan, afianzando así su perspectiva más definitiva sobre este asunto. Acusa que tal línea jurisprudencial no reconoce la nulidad de los procedimientos llevados a cabo contra los bancos del sistema bancario nacional, por no admitir la vulneración del principio de confianza legítima, buena fe, seguridad, certeza jurídica y debido proceso, lo que contraviene la Constitución Política. Esto se debe a su omisión en la aplicación de los artículos 11, 34 y 41 constitucionales, fundamentales para garantizar la seguridad jurídica, el principio de irretroactividad de la ley, la obligatoriedad de la Administración Pública de ajustarse a la legalidad y la aplicación del derecho vigente en cualquier procedimiento. Indica que el principio de confianza legítima ha sido reconocido y desarrollado por la jurisprudencia de la Sala Constitucional en múltiples sentencias (entre otros, en los votos: 4976-2003, 12979-2004, 16739-2005, 7560-2006, 9387- 2007, 13399-2007, 11449-2007, 10171-2010, 8000-2016 y 2910-2018), destacando su papel en la protección contra la arbitrariedad administrativa y en la promoción de relaciones jurídicas basadas en la confianza y la buena fe. Este principio se origina en la jurisprudencia alemana y ha sido adoptado por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, enfatizando la protección de las expectativas legítimas de los ciudadanos frente a las acciones de la Administración Pública. La Sala Constitucional

ha aplicado este principio en numerosas ocasiones, reconociendo que los actos administrativos deben generar una confianza razonable en su legalidad y estabilidad, y que cualquier violación a este principio afecta no solo la buena fe de los individuos, sino también, la confianza depositada en la Administración Pública. Así, el principio de confianza legítima se convierte en un límite al ejercicio de las potestades discrecionales de la Administración y en una garantía de los principios de igualdad y seguridad jurídica. Alega que, en la sentencia 2010-010171, la Sala dispuso como, único requisito, que el principio de confianza legítima se fundamenta en la certidumbre generada por actos o señales externas de la Administración Pública, las cuales deben ser lo suficientemente claras y concluyentes como para inducir razonablemente a los individuos a confiar en la legalidad y regularidad de las actuaciones administrativas. Afirma que la resolución nro. 4295-2005, de esta Sala Constitucional, es un ejemplo concreto donde se reafirma que el principio de confianza legítima y la buena fe en las relaciones jurídico-administrativas se derivan de la seguridad jurídica, y se sustentan en la teoría de la intangibilidad de los actos propios, estableciendo un marco de confianza y previsibilidad en las interacciones entre los ciudadanos y la Administración Pública. Tales criterios jurisprudenciales, emitidos por esta Sala Constitucional, han sido replicados en ciertas resoluciones del Tribunal Contencioso Administrativo. En tal sentido, citan los votos n°330-2005, n°005- 2008 y n°44-2007. Sostiene que, del análisis de las sentencias que conforman la línea jurisprudencial impugnada, se desprende que la negativa a aplicar los principios constitucionales se fundamenta en la ausencia de la consulta formal que dispone el artículo 119 del Código Tributario, es decir, que la autorización de la Dirección General de Tributación no haya emanado de una respuesta a una consulta realizada al amparo del artículo 119 del Código Tributario. Así, esta perspectiva sostiene, de manera inconstitucional, que la autorización concedida por la Dirección General de Tributación a través del oficio DGT-1659-03 no se considera una autorización *legítima*, al no originarse como respuesta a una consulta formulada específicamente bajo ese artículo. Según esta interpretación, únicamente las respuestas derivadas de consultas efectuadas de acuerdo con el artículo 119 se reconocen como presupuesto para la aplicación de los principios constitucionales. Acusa que esta interpretación pierde por completo de vista la concepción misma del principio de confianza legítima. Ignora el hecho que el principio de confianza legítima, inherente a la Constitución, opera más allá de la legalidad estricta de los actos administrativos, influyendo en la conducta de los administrados basada en la seguridad y previsibilidad que tales señales deberían proporcionar. Tal enfoque no solo limita indebidamente la aplicación del principio de confianza legítima, sino que también menosprecia la relevancia de la confianza depositada por los ciudadanos en las actuaciones de la Administración Pública, afectando así la estabilidad y seguridad jurídica, que son fundamentales en cualquier relación jurídico-administrativa. Al argumentar que la autorización otorgada por la Dirección General de Tributación, a través del oficio DGT-1659-03, no constituye una autorización "*legítima*" por no responder a una consulta del mencionado artículo 119, limita su aplicación a un procedimiento legal, contrario al espíritu del principio que se busca tutelar. Este enfoque impone, de manera indebida, que cualquier conducta administrativa que haya inducido al administrado a creer en la conformidad de su actuación con el ordenamiento jurídico, debió emanar específicamente de un procedimiento exclusivo y excluyente. Este condicionamiento al principio de confianza legítima, al exigir un origen formal para las acciones administrativas que generan dicha confianza, distorsiona su esencia. En lugar de reconocer la confianza generada por la conducta administrativa en su conjunto, se insiste en un enfoque que limita la validez de dicha confianza a situaciones enmarcadas dentro de procedimientos definidos. Esto no solo es restrictivo, sino que también se aleja de la comprensión práctica de cómo se establece y se mantiene la confianza en las interacciones entre la Administración y los administrados. Así las cosas, la jurisprudencia impugnada, tergiversa la verdadera naturaleza del principio de confianza legítima y cuestiona seriamente la razonabilidad y justicia en su aplicación dentro del marco jurídico vigente. Aceptar tal interpretación jurisprudencial, llevaría a un absurdo jurídico, donde el principio de confianza legítima se aplicaría únicamente a través de ciertos medios legales o únicamente en presencia de una conducta administrativa lícita, válida y efectiva, volviendo innecesaria su invocación en situaciones donde ya existe una opinión favorable derivada de una consulta tributaria. Este enfoque ignora el propósito fundamental del principio de confianza legítima: proteger las expectativas legítimas del administrado frente a actos, comportamientos o conductas administrativas que hayan generado una confianza válida sobre su legalidad, aunque puedan ser disconformes con el marco legal. En este contexto, la relevancia del principio de confianza legítima trasciende la formalidad del procedimiento utilizado por la Administración para comunicar sus decisiones. Lo fundamental es el impacto que estas decisiones tienen en la conducta de los administrados, quienes actúan bajo la creencia justificada de que sus acciones están alineadas con la ley, es decir, proteger las expectativas legítimas del administrado, incluso cuando estas se basan en prácticas o decisiones administrativas que posteriormente se consideran no conformes con el marco legal. Entonces, es irrelevante para todos los efectos, que el procedimiento no haya sido conforme al mandato del artículo 119, pues lo cierto es que, independientemente del medio, la Dirección General de Tributación aprobó, autorizó u opinó favorablemente sobre la metodología propuesta, además, sobre la propuesta de rectificación de los periodos 1999, 2000, 2001 y 2002. Ello, en el tanto, el principio de confianza legítima no reside en la perfección formal del proceso a través del cual se comunica una decisión administrativa, sino en la legitimidad de la confianza que estas decisiones generan en los administrados. En el caso del oficio DGT-1659-03, lo crucial es el impacto que tuvo en la conducta de las entidades representadas, quienes actuaron bajo la creencia justificada de que sus acciones eran acordes con la ley. Indica que, en contraposición al criterio jurisprudencial impugnado, esta Sala Constitucional ha dispuesto la aplicación del principio constitucional de confianza legítima, centrándose en identificar si existieron signos externos emitidos por las Administraciones Públicas que son lo suficientemente concluyentes como para inducir de manera razonable al particular a confiar en la legalidad de su actuación administrativa. Es decir, su aplicación no depende de la legalidad formal de las actuaciones administrativas, sino que se centra en la razonabilidad de la confianza generada en los administrados por dichas actuaciones. La existencia de actuaciones materiales por parte de la Administración, que guían y orientan el comportamiento de los administrados, es suficiente para la aplicabilidad del principio de confianza legítima. Lo esencial es que las acciones de la Administración hayan creado una expectativa legítima en los administrados, los cuales actúan en base a esa expectativa. Esta interpretación amplía la protección ofrecida por el principio de confianza legítima, asegurando que se consideren las realidades prácticas y las expectativas razonables generadas por las acciones administrativas. Esto significa que, en el ejercicio de sus funciones, la Administración puede generar en los administrados situaciones de certeza o percepciones de legalidad que, una vez establecidas en la esfera jurídica del particular, no deberían ser arbitrariamente desconocidas por la Administración. El desconocimiento de estas situaciones por parte de la Administración no solo violentaría el principio de confianza legítima, sino que también, supone violaciones al debido proceso.

Insiste que el oficio DGT1659-03 había guiado a los bancos a considerar que su actuar estaba en conformidad con el bloque de legalidad. La posterior revocación de este oficio e inmediato inicio de fiscalizaciones retroactivas, sin considerar la confianza y las expectativas que había generado, ejemplifica una situación donde la Administración actúa de manera contraria a sus decisiones previas, socavando la confianza legítima, buena fe, seguridad y certeza jurídica. Esta dinámica pone de manifiesto la importancia del principio de confianza legítima como un mecanismo de protección contra cambios bruscos y no razonables en la postura de la Administración, que puedan afectar negativamente a los administrados que actuaron de buena fe y con base en las decisiones previamente establecidas. Entonces, resulta evidente que la exigencia impuesta por la jurisprudencia, referente a la necesidad de realizar una consulta al amparo del citado artículo 119, constituye una condición arbitraria que no limita ni invalida la aplicación del principio de confianza legítima; pues, insiste, la esencia de este principio no reside en el formalismo del procedimiento utilizado por la Administración, sino en la influencia que sus actuaciones tienen sobre las expectativas de los administrados. El accionante señala que, en este caso, ya sea que se interprete la actuación de la Administración como una autorización, aprobación o simplemente una opinión afirmativa -aunque evidentemente fue más que eso-, es indiscutible que dicha actuación indujo a sus representadas bajo la premisa de que estaba en conformidad con la ley. Resulta evidente que sus representadas, como las demás entidades financieras, fueron significativamente influenciadas por las decisiones de la Administración Tributaria. La secuencia de los eventos subraya esta influencia pues, inmediatamente después de recibir la aprobación de la Administración, procedieron a presentar declaraciones rectificativas para los períodos fiscales de 1999, 2000, 2001 y 2002. Este acto no fue unilateral ni arbitrario; de hecho, fue una respuesta directa a una consulta realizada a la propia Administración Tributaria. Es evidente que, el comportamiento de las entidades bancarias que conforman la Asociación Bancaria Nacional demuestra una adaptación clara y consciente a la orientación proporcionada por el director general de Tributación, actuando dentro del marco de las potestades que la ley confiere a dicha autoridad. Al actuar con base en la aprobación recibida, sus representadas demostraron una confianza legítima en los criterios emanados de la Administración Tributaria. Sostiene que jurisprudencia de la Sala Constitucional ha establecido criterios claros para la aplicación del principio de confianza legítima en casos específicos. Indica que cada uno de esos criterios se cumple en el presente caso: **1.- Existencia de un Acto Administrativo Concluyente:** El oficio DGT-1659-03, emitido por la Dirección General de Tributación, en fecha del 2 de diciembre de 2003, constituye un acto administrativo concluyente que generó confianza legítima en los bancos. Este documento afirmó la corrección y razonabilidad de la metodología propuesta para el cálculo de gastos deducibles y no deducibles, satisfaciendo así el primer requisito. Este acto aseguró, ante una consulta amparada en la buena fe, que la Administración Tributaria aprobaba su manera de proceder y que sus expectativas en relación con la legalidad de sus acciones eran razonables. **2.- Generación de Signos Externos por la Administración:** La comunicación del oficio DGT-1659-03 a la Asociación Bancaria Costarricense, firmada por el director general de Tributación, se basó en una consulta directa realizada por tal asociación para confirmar la validez fiscal de la metodología. Este intercambio constituye signos externos claros de la Administración que orientaron a sus representadas hacia una conducta específica, respaldada por la apariencia de legalidad otorgada por la Dirección General de Tributación. **3.- Reconocimiento de una Situación Jurídica Individualizada:** El reconocimiento de una situación jurídica individualizada para los bancos en el contexto del impuesto sobre la renta se fundamenta en una serie de actos administrativos y resoluciones regulatorias que validaron y establecieron la metodología para la asignación de gastos. Esta estructura jurídica se basó en la aprobación y la implementación de directrices específicas, que incluye no solo la autorización de la DGT (oficio que tuvo un impacto directo en la forma en que los bancos gestionaron y presentaron sus obligaciones fiscales), sino también la de SUGEF y CONASSIF. Ésta última, ratificó la metodología mediante la modificación del Reglamento del Plan de Cuentas para Entidades Financieras. La modificación, oficializada en las resoluciones C.N.S. 999-03 y C.N.S. 269-04, implicó la adición de subcuentas y cuentas analíticas específicas, estableciendo un marco contable ajustado a la metodología aprobada. La publicación y entrada en vigor de las modificaciones al Reglamento del Plan de Cuentas generaron efectos automáticos, obligatorios e individualizados para todas las entidades financieras, incluyendo a sus representadas. **4.- Causa Idónea para la Confianza Legítima:** La confianza legítima de los bancos, no se derivó de negligencia, tolerancia o ignorancia de la Administración Pública, sino de una consulta bien fundamentada y técnica presentada por la referida asociación. Esa consulta, respaldada por la aprobación técnica previa de la SUGEF y CONASSIF, proporcionó una base sólida y razonable para la adopción de la metodología, eliminando cualquier posibilidad de que la confianza legítima se basara en premisas irracionales o malentendidos. **5.- Cumplimiento de Deberes y Obligaciones por el Administrado:** Sus representadas cumplieron diligentemente con sus obligaciones fiscales al rectificar sus declaraciones de impuestos para los períodos fiscales de 1999 a 2002 y al presentar sus declaraciones para los períodos de 2002 a 2005, basándose en la metodología autorizada por las entidades reguladoras competentes. Este comportamiento demuestra el compromiso que se tuvo con el cumplimiento de sus deberes fiscales, reforzando la validez de su confianza legítima en las directrices proporcionadas por la Administración. Alega que, en resumen, la aplicación detallada de estos criterios evidencia un cumplimiento inequívoco de los requisitos establecidos por la jurisprudencia para la acreditación de la confianza legítima. Sostiene que esto subraya la inconstitucionalidad de cualquier interpretación jurisprudencial que niegue o limite este principio fundamental, especialmente en un caso donde la administración ha proporcionado una orientación clara y específica que ha guiado las acciones de los administrados. Señala que la secuencia de eventos refuerza la posición de que las actuaciones de sus representadas estaban arraigadas en una expectativa razonable y legítima de estar en conformidad con el ordenamiento jurídico, fundamentada en la confianza generada por las acciones y comunicaciones de la Administración Tributaria. No se trata de un acto aislado que genera confianza legítima, sino de una serie de signos externos emitidos por diferentes órganos de la Administración, los cuales contribuyeron colectivamente a generar en sus representadas expectativas razonables de estar actuando conforme al ordenamiento jurídico. Tales signos incluyen: 1.- Decreto Ejecutivo n°28590-H de 3 de mayo de 2000; 2.- Metodología aprobada por SUGEF (oficio SUGEF 4406-2003/0932 de 3 de octubre de 2003); 3.- Oficio DGT 1659-03 (2 de diciembre de 2003); 4.- Modificación del Plan de Cuentas para Entidades Financieras (sesión 429-2004 de 30 de marzo de 2004); 5.- Oficio DGT-2351-04 (8 de octubre de 2004); 6.- Oficio DGT-369-2005 (4 de marzo de 2005); 7) Recomendación en oficio DGT-436-2008 para condonación de intereses (2000/2005); 8) Resolución Dirección General de Hacienda No. 156-08 (8 de diciembre de 2008); 9) Directriz interpretativa No. DGT-16-05 (19 de diciembre de 2005). Agrega, el accionante, que el Tribunal Contencioso-Administrativo ha desarrollado que el principio de confianza legítima no solo se

aplica a la emisión de actos administrativos afirmativos, “sino que también se conforma con abstenciones y manifestaciones denegatorias u omisiones voluntarias” (voto n° 005-2008). En este contexto, cabe recordar que, en 2005, la misma Dirección General de Tributación aclaró que, basándose en la aprobación otorgada a los bancos desde 1999 hasta 2005, solo un banco fue objeto de fiscalización. Este hecho, en sí mismo, constituye una forma de abstención que refuerza la confianza legítima generada en sus representadas. Señala que la práctica habitual de fiscalización continua a la que están sujetos todos los bancos del sistema destaca la singularidad del caso de sus representadas. Como la propia Dirección General de Tributación admitió, debido a la existencia de una aprobación previa, los bancos –incluyendo a sus representadas– no fueron objeto de fiscalización respecto a este tema específico. La razón de tal excepción fue el entendimiento mutuo entre la Administración Tributaria, sus representadas y el resto de los bancos, de que la metodología utilizada había sido autorizada y, por tanto, las acciones se ajustaban al bloque de legalidad. Apunta que tal consenso implícito, reforzado por la falta de fiscalización en un área tradicionalmente sometida a un escrutinio riguroso, es indicativo de la existencia de una aprobación, que llevó a sus representadas y demás bancos, a declarar sus gastos e ingresos de determinada manera. Por lo tanto, es evidente que deben prevalecer los principios de confianza legítima, buena fe, certeza y seguridad jurídica. Las señales emanadas por la Administración, algunas de las cuales fueron incluso reconfirmadas posteriormente por la propia Dirección General de Tributación, establecen, claramente, que las acciones de sus representadas estaban en sintonía con el entendimiento y la aprobación de las instancias administrativas correspondientes. Esta coherencia y consistencia en la postura de la Administración respaldan firmemente la posición de que sus representadas actuaron de manera razonable y justificada, basándose en una legítima expectativa de conformidad con la ley. Indica, el accionante, que existen criterios divergentes por parte de la Sala Primera, en relación con el tema en discusión. Existen pronunciamientos emitidos por la Sala Primera, que se alinean con el desarrollo jurisprudencial de la Sala Constitucional. Afirma que la primera sentencia que se dictó sobre el tema fue la nro. 2973-2020, redactada por el magistrado Román Solís. La postura adoptada en esta sentencia, en particular, ofrece un entendimiento detallado y profundo de la dinámica entre la actuación administrativa y las expectativas legítimas de los administrados, y es coherente con la jurisprudencia de la Sala Constitucional. Señala que esta sentencia no solo es significativa en sí misma, sino que también sirve como un referente importante en el marco de su argumento, destacando la necesidad de una interpretación y aplicación de la ley que respete los principios de confianza legítima, buena fe, certeza y seguridad jurídica. En tal voto se resolvió que: “Así, el administrado, a partir de la autorización administrativa de una conducta o comportamiento, se conduce bajo una apariencia razonable y fundada de legitimidad de sus propios actos, por lo que el desconocimiento de esos criterios vulneraría el principio de confianza legítima. **Ninguno de los precedentes jurisprudenciales ha establecido como requerimiento que el administrado se conduzca, de forma exclusiva y excluyente, desde el ejercicio de un derecho subjetivo, pues la confianza podría devenir de meras autorizaciones o criterios favorables a sus planteamientos, emitidos por las autoridades competentes y con apariencia fundada de legalidad.** En este asunto, está fuera de cuestión –pues el Tribunal así lo advirtió–, que la gestión planteada por ABC no cumplía los presupuestos de las consultas reguladas por el artículo 119 del CNPT, pero ese mismo órgano puntualizó que esto no “suprimía” el hecho de que la Administración emitió un criterio favorable a la metodología, a lo que ha de agregarse que el Director General de Tributación no remitió la consulta a ninguna otra vía, ni puntualizó la necesidad de completar requerimientos adicionales para evacuarla. **Por ello, el que el máximo jerarca de la dependencia competente emitiera criterio positivo sobre un mecanismo de cálculo de gastos que incidía en la declaración de los tributos a honrar por las entidades financieras, en criterio de esta Sala, permitía a la contribuyente aplicar la metodología validada, durante el tiempo en que la autorización estuvo vigente.** Por ello, al dejarla sin efecto, para aplicar, de manera retroactiva, una metodología distinta, se vulneró el principio de confianza legítima. Así, aunque la consulta no cumpliera los requerimientos del artículo 119 o del 102 del CNPT – pues más que pregunta por un caso concreto, planteaba una metodología a usar por todos los bancos–, **igual generaba la confianza de estar validando un procedimiento de cálculo, calificado como razonable y correcto por la Administración Tributaria.**” Reitera que el criterio jurisprudencial impugnado se desvía de los pilares fundamentales del ordenamiento constitucional costarricense, al violentar los siguientes principios constitucionales fundamentales:

1.- Confianza legítima y buena fe: La última interpretación de la Sala Primera resulta restrictiva, al no reconocer la validez de las actuaciones administrativas que fundamentaron las decisiones de los bancos del sistema financiero nacional, no solo socava profundamente los principios de confianza legítima y buena fe, sino que ignora el compromiso proactivo y transparente de estas entidades al buscar la validación de una metodología fiscal ante la SUGEF, CONASSIF y la Dirección General de Tributación, reflejando una voluntad genuina de alinearse con las normativas y expectativas regulatorias. Esta buena fe se manifestó en la disposición de sus representadas y otros bancos para someter su metodología al escrutinio de las autoridades competentes, buscando claridad y seguridad en su cumplimiento fiscal. Esta búsqueda de aprobación oficial y el esfuerzo por adherirse a la normativa aplicable contradicen cualquier insinuación de actuar de manera oportunista o sin buena fe. La elección de este camino de diálogo y conformidad demuestra un compromiso inquebrantable con la legalidad y la transparencia en las operaciones fiscales. Adicionalmente, la aprobación de la metodología y las rectificaciones subsiguientes en las declaraciones fiscales de los bancos resultaron en un aumento significativo en la recaudación para el Estado, evidenciando aún más la buena fe de los bancos en su intento por cumplir con sus obligaciones fiscales de manera justa y razonable. Esta contribución adicional al erario subraya la objetividad y la razonabilidad de la metodología adoptada, cuyo propósito era clarificar y estandarizar el tratamiento fiscal de los gastos de manera que fuera acorde con la normativa vigente.

2.- Seguridad y Certeza Jurídica: La postura de la Sala Primera introduce una incertidumbre perjudicial al marco legal, afectando negativamente la predictibilidad y estabilidad que deben prevalecer en un sistema jurídico robusto y confiable. Los cambios abruptos e imprevisibles en la interpretación y aplicación de las normativas fiscales erosionan la confianza en el sistema jurídico y comprometen la equidad y la justicia que deben caracterizar a un Estado de Derecho.

3.- Debido Proceso: Por último, el principio de debido proceso se ve gravemente afectado por esta interpretación jurisprudencial. Al fundamentar las actuaciones fiscalizadoras en la negación de principios constitucionales fundamentales, se desatienden los estándares de imparcialidad, equidad y razonabilidad que deben guiar toda actuación administrativa. Esta situación resulta en un trato desfavorable hacia los contribuyentes, que va en contra de los principios básicos de justicia y equidad inherentes al debido proceso.

2.- Por resolución de las catorce horas cuarenta minutos del nueve de julio de dos mil veinticuatro, la Presidencia de la Sala dio

curso a la presente acción de inconstitucionalidad, y confirió audiencia a la Procuraduría General de la República, al presidente de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia y al director general de Tributación.

3.- Ricardo Vargas Vásquez, mayor, divorciado, abogado, vecino de San José, en su condición de **procurador general adjunto**, se refiere a la audiencia concedida en los siguientes términos: **ACERCA DE LA LEGITIMACIÓN DE LA ACCIONANTE**. Conforme se indica en el auto que da curso a la acción, la legitimación de la parte recurrente se funda en el párrafo primero del artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional (n.º 7135 del 11 de octubre de 1989), siendo el asunto base los procesos de conocimiento que interpuso en contra del Estado ante el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, tramitados en los expedientes 12-6546-1027-CA y 12-2972-1027-CA. En el primero de ellos, se encuentra pendiente de realizar el juicio oral y público, mismo que ha sido suspendido producto de la acción de inconstitucionalidad. El expediente 12-2972-1027-CA tiene sentencia de primera instancia y se encuentra pendiente de resolver el recurso de casación. Ambos procesos relativos a la aplicación de la metodología de la Asociación Bancaria Costarricense en el cálculo de la proporcionalidad que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta. En esa medida, las actoras sí cumplen con el requisito de estar legitimadas para interponer la presente acción. **CONTENIDO DE LAS SENTENCIAS IMPUGNADAS. Sentencia n°1502-F-S1-2022 del 29 de junio de 2022** Esta resolución de Sala Primera, resuelve los agravios expresados por el mismo representante del banco accionante, Fabio Salas Chinchilla, en el proceso del Banco Scotiabank de Costa Rica contra el Estado. Si bien apuntó motivos de forma que fueron descartados, se ingresó al fondo del asunto, en los siguientes términos: (...) **Sentencia n° 1381-F-S1-2022 del 16 de junio de 2022**. La resolución de Sala Primera, resuelve los agravios expresados en el proceso de BICSA Servicios S. A. contra el Estado, si bien se apuntaron motivos de forma que fueron descartados, se ingresó al fondo del asunto, en los siguientes términos: (...) **Sentencia n°1905-F-S1-2023 del 2 de noviembre de 2023**. Esta resolución de Sala Primera, resuelve los agravios expresados por el mismo representante del banco accionante, en el proceso del Banco Popular y de Desarrollo Comunal contra el Estado. Si bien apuntó motivos de forma que fueron descartados, se ingresó al fondo del asunto, en los siguientes términos: (...). **SOBRE LA CONFIANZA LEGÍTIMA** A fin de determinar si el análisis de Sala Primera en sus sentencias cumple con los parámetros de constitucionalidad, corresponde hacer un primer apartado sobre los presupuestos que configuran la confianza legítima, para luego desentrañar si es aplicable al caso concreto. Para ello, cita la sentencia de esta Sala, **N° 2020019274** de las 16:30 horas del 7 de octubre de 2020, que en lo que interesa indica: *“Como es bien sabido, la confianza legítima es un concepto acuñado en el Derecho Alemán (Vertrauensschutz), donde tiene rango constitucional, derivado del principio de seguridad jurídica y en otros ordenamientos jurídicos también del principio de buena fe. Este principio es de vieja data. En efecto, ya el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJCE), pese a que no estaba recogido en los Tratados Constitutivos, lo reconoció en 1973 en materia de función pública (As. 81/1972 del 5 de junio). Para su correcta interpretación y aplicación, según la doctrina, se exigen de ciertos requisitos: 1) que haya una acción de las autoridades comunitarias que justifique las legítimas expectativas de los afectados (y, en este sentido, es posible tanto una medida legal como ilegal que confiera beneficios, prácticas administrativas, promesas realizadas, información errónea suministrada, cambios normativos sorpresivos, etc.), 2) Las expectativas de la persona que tiene una base subjetiva deben, en su caso, ser reconocidas y consideradas por un observador externo y ser capaces, de esa forma, de adquirir una base y dimensión objetiva de tal forma que se conviertan en lo que el Tribunal denomina “esperanzas fundadas” no contrarias al Derecho Comunitario; y 3) es preciso que en la valoración de los intereses de la persona afectada en contraposición con el interés público en presencia, este último no sea preponderante. Como puede observarse, si el Estado como patrono y como tal hacen un aporte a un régimen de jubilaciones o pensiones para financiar las jubilaciones y pensiones de los trabajadores activos, hay una expectativa fundada en él de que esos recursos serán utilizados para ese fin, de ahí que no resulta legítimo y acorde con los principios de seguridad jurídica y buena fe que luego el Estado, en uso de la potestad tributaria, retome esos recursos y desmejore el monto de la jubilación o pensión. Además, en este caso la ponderación entre el interés público y el interés de la persona no se ve afectado, toda vez que la exigencia del aporte del Estado en su doble condición es a causa de un expreso mandato constitucional, por lo que, actuar en sentido contrario, conllevaría vulnerar el Derecho de la Constitución (principios, valores y normas) y, por consiguiente, afectar los intereses públicos”* Sobre el tema de estudio, en una de sus más recientes sentencias, la **N°42/2022, el Tribunal Constitucional Español** retoma el principio de seguridad jurídica y la confianza legítima para desarrollar sus presupuestos, de la siguiente forma: *“FJ3 (...) B) Seguridad jurídica y confianza legítima La seguridad jurídica puede entenderse en este ámbito como el conjunto de facultades y obligaciones que deben presidir las relaciones entre la administración y los ciudadanos, y que permite a estos conducirse en su actividad con garantía de certeza sobre los límites y las consecuencias de sus propios actos. Desde la perspectiva que es propia de este tribunal, el principio de confianza legítima, como expresión o vertiente de los principios más generales de seguridad jurídica y de legalidad sancionadora, habilita al ciudadano para realizar una conducta legítima bajo el amparo de una previa y consolidada actuación de la administración pública, con apariencia de licitud, y le protege frente a cambios relevantes no justificados de los criterios de actuación administrativa que le hayan generado un perjuicio para sus legítimos derechos e intereses que no tenga la obligación de soportar. En consecuencia, los elementos necesarios para poder acogerse al principio de confianza legítima serían los siguientes: a) Conducta legítima del ciudadano. **La confianza legítima no puede ser alegada cuando la conducta ciudadana no encuentra amparo alguno en el ordenamiento jurídico**, es decir, cuando se trata de una conducta notoriamente ilegal. No se puede invocar la seguridad jurídica, que es el fundamento del principio de confianza legítima, respecto de conductas que sean antijurídicas. b) Conducta basada en una previa y consolidada actuación administrativa. El ciudadano **ha de desarrollar su conducta sobre la base de hechos externos concluyentes, que revelen de forma inequívoca un determinado criterio de actuación administrativo**. No puede tratarse de meras suposiciones o deducciones implícitas de la actividad o inactividad administrativa, **ni tampoco de meras opiniones o interpretaciones divergentes del ordenamiento jurídico**, que tienen su cauce normal de resolución en la vía jurisdiccional correspondiente. c) Apariencia de licitud de la actuación administrativa. **El ciudadano ha de realizar su conducta con la creencia racional y fundada de que es adecuada a Derecho**. El principio de confianza legítima solo protege frente a una actuación administrativa que, precisamente por su apariencia de legitimidad, ha motivado la conducta ciudadana. El ciudadano no debe adecuar su conducta a las actuaciones administrativas manifiestamente ilegales. d) Quebrantamiento de la confianza depositada en la actuación administrativa. La esencia de este principio **se pone de manifiesto ante una modificación relevante de los criterios de actuación consolidados previamente, sin justificación***

alguna. De esta forma, se defrauda la confianza del ciudadano que, hasta entonces, había guiado su actuación conforme a los parámetros establecidos por la administración. La modificación ha de referirse a elementos relevantes de la actuación administrativa, es decir, que produzcan efectos en la esfera de bienes y derechos del ciudadano, y que no ofrezcan una justificación suficiente basada, por ejemplo, en hechos imprevisibles o causas de fuerza mayor o de prevalencia del interés público.

e) Perjuicio para el ciudadano que no tenga la obligación de soportar. El principio de confianza legítima solo puede tener virtualidad en los casos en que, como consecuencia del cambio de actuación administrativa, se ha producido un perjuicio para el ciudadano, no necesariamente económico o patrimonial. Además debe tratarse de un perjuicio que el ciudadano no esté obligado a soportar, de forma que las causas imprevisibles, de fuerza mayor o de prevalencia del interés público podrían justificar un cambio en la actuación administrativa.

f) Protección frente a la actuación administrativa. El principio de confianza legítima protege al ciudadano ante una modificación injustificada de la actuación administrativa, mediante su declaración de nulidad y el consiguiente restablecimiento de sus derechos e intereses. Eso no impide una eventual indemnización de daños y perjuicios, pero no estaría basada en el principio de confianza legítima, sino que habría de ajustarse a los requisitos previstos en la normativa vigente para la protección de otros derechos como el de propiedad (Ley de 16 de diciembre de 1954, sobre expropiación forzosa) o para la declaración de responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas (arts. 32 y siguientes LRJSP).

g) El principio de confianza legítima es predicable respecto de la actividad discrecional de la administración, pero no puede entrar en juego cuando se trata de una actividad reglada, porque entonces la conducta administrativa y la del ciudadano solo pueden adecuarse a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico, y su eventual incumplimiento dará lugar a las acciones legales correspondientes. El principio de confianza legítima no puede superponerse a lo dispuesto en la propia legalidad, que es la máxima expresión de la seguridad jurídica” (la negrita es añadida).

DE LOS HECHOS QUE ORIGINAN LA CONDUCTA QUE SE PRETENDE VINCULAR A LA CONFIANZA LEGÍTIMA. A fin de analizar si el cuadro fáctico invocado se encuentra enmarcado en los supuestos de la confianza legítima, se hace necesario un breve recuento de los acontecimientos del caso concreto, que se pasa a detallar, partiendo de los mismos hechos que tuvo por acreditados la última sentencia que se cuestiona, sea, la **Nº1905-F-S1-2023**. En primer término, fue la Asociación Bancaria Costarricense, la que, conforme al artículo 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por oficio **ABC-264-2003 del 13 de noviembre de 2003**, consultó al director general de Tributación sobre la metodología que habían diseñado, para asociar gastos deducibles a ingresos gravables, la consulta fue planteada en los siguientes términos: **“La Asociación desea emitir una recomendación a sus agremiados para que, con base en la metodología indicada, procedan los bancos a calcular y registrar los gastos financieros no deducibles, los gastos administrativos no deducibles y el gasto por diferencial cambiario no deducible. Lo anterior, los llevará también, necesariamente, a tener que rectificar las declaraciones de los periodos detallados.**

4. Por la importancia del tema y de los actos que conlleva su implementación, deseamos solicitar a esta Dirección, que se pronuncie confirmando la procedencia de la metodología que ha validado la SUGEF (...)” (el subrayado y la negrita no pertenecen al original).

La consulta deviene de la búsqueda de una metodología especial para las entidades financieras que, en todo caso, debe siempre estar enmarcada en los supuestos del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que reza: ***“Renta Neta. La renta neta es el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, y las otras erogaciones expresamente autorizadas por esta ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad. En el reglamento de esta ley se fijarán las condiciones en que se deben presentar estos documentos. Cuando los costos, gastos o erogaciones autorizados se efectúen para producir indistintamente rentas gravadas o exentas, se deberá deducir solamente la proporción que corresponda a las rentas gravadas.”*** La negrita no pertenece al original.

Producto de esa consulta, el director general de Tributación emitió el oficio **DGT-1659-03 del 2 de diciembre de 2003**, indicando en lo conducente: ***“este despacho desea informarle que considera razonable y correcta la metodología indicada, para efectos de calcular el gasto financiero no deducible, los gastos administrativos no deducibles y el gasto por diferencial cambiario no deducible de los bancos del sistema bancario nacional”***. Por consiguiente, **los Bancos procedieron a presentar declaraciones rectificativas, es decir, a modificar las declaraciones que habían presentado en años pasados,** ajustando sus cuentas a los parámetros de esa metodología. Tal y como se ha acreditado en la referida sentencia Nº 1905-2023 –objeto de cuestionamiento por las accionantes– durante **los años 2004 y 2005**, la Contraloría General de la República realizó un estudio sobre esa supuesta metodología, requiriendo información tanto a la Dirección General de Tributación como a la Superintendencia General de Entidades Financieras. Como parte de la información solicitada, la SUGEF emitió el oficio **NºSUGEF-1292- 200502937 de fecha 07 de abril de 2005**, dirigido a la Contraloría General de la República, en el que, el señor Juan E. Muñoz Giró, en su condición de Intendente General, refiriéndose a los oficios SUGEF 4338-2003/0932 y SUGEF 4406-20030932, indicó que **los mismos no contenían autorización alguna respecto a la metodología propuesta por la ABC**. Por su parte, la Contraloría General de la República, **en fecha 16 de junio de 2005, emitió el informe DFOE-IP-06/2005**, denominado “Informe del Estudio Especial realizado a la Dirección General de Tributación”, que en lo que interesa señala:

“2.4.3. RECTIFICACIONES CON BASE EN LA METODOLOGÍA. En el cuadro 1 se muestran los importes de la Renta neta, determinados por los bancos públicos, sin rectificar y rectificadas producto de la aplicación de la Metodología correspondientes a los periodos fiscales del 2000 al 2002. Las pérdidas fiscales (rentas netas negativas) de los bancos se incrementaron, considerablemente, en tales periodos (con excepción de un banco). Es así como el importe total de las pérdidas fiscales de los referidos bancos aumentó en aproximadamente, \$30.000 millones anualmente, en promedio. El resultado fiscal negativo de tales establecimientos responde a criterios propios de su declaración del impuesto, no a su realidad económica, caracterizada por utilidades positivas²⁴. En el cuadro 2 se señalan los montos totales de los Gastos deducibles, determinados por los citados bancos, antes y después de que efectuaran las respectivas rectificaciones, en virtud de la aplicación de la Metodología en los citados periodos. Era de esperar que, por el contenido de las fiscalizaciones efectuadas por la DGT y de las resoluciones dictadas por el TFA, sobre esta materia, que los gastos deducibles debieran estar sujetos a límites, y la aplicación de la Metodología fuera concordante con esa tendencia; no obstante, en el estudio realizado se determinó que en algunos casos los gastos deducibles muestran un aumento, y en otros la disminución es leve, en concordancia con lo comentado en el aparte 2.4.2. La suma global de gastos deducidos por los bancos públicos, según se observa, aumentó. (...) Fuente: Datos preparados con base en información suministrada por los bancos públicos.

²⁴ La comparación en el cuadro es contra la declaración

original, que se caracteriza por los procedimientos que dieron origen a la fiscalización de la DGT para los períodos 95 a 97 y las posteriores resoluciones del TFA. En lo esencial, una deducción de gastos no ajustada al estricto criterio de proporcionalidad. **Esto explica que los bancos declaren renta neta negativa, aun cuando sus utilidades son positivas.** (...) En ese mismo orden de ideas, la Contraloría General de la República indicó: “Del estudio realizado por esta contraloría sobre la Metodología, se observan algunas situaciones que no permiten una adecuada asociación entre los ingresos gravables y los gastos deducibles, además algunos elementos de la Metodología pueden derivar en una subestimación del monto de la Renta neta, e incidir, eventualmente, en la determinación de la obligación tributaria. Por otra parte, se determinó que la mayoría de las entidades bancarias habían realizado rectificaciones de impuestos con base en la Metodología para los períodos fiscales de 1999 al 2002. Según información suministrada, recientemente, por la DGT, después de lo resuelto por esa dirección con respecto a la Metodología, solamente se había fiscalizado una entidad bancaria en la que, a criterio de esa dependencia, la utilización de la Metodología trajo consigo que el contribuyente aplicara una deducción más alta de gastos deducibles, además esa Administración no había realizado ninguna comparación del efecto recaudatorio a partir de la aprobación de la metodología, todo lo cual está siendo valorado por parte de esa Dirección General. De acuerdo con información suministrada por varios bancos públicos sobre las mencionadas rectificaciones, **con excepción de un caso, los importes de la renta neta son menores, significativamente, a los originalmente declarados.** (...) Dado lo anteriormente expuesto, **es necesario que el Ministerio de Hacienda ordene de inmediato las acciones necesarias para que, se determine, en definitiva, si la Metodología para el cálculo y registro de los gastos no deducibles, asociados a ingresos no gravables de las entidades bancarias del Sistema Bancario Nacional, sometida a conocimiento de la DGT y la SUGEF, es concordante con la base de cálculo del impuesto establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta No. 7092, (...).**” El resaltado y subrayado no es del original.” Asimismo, la Contraloría General de la República resolvió emitir las siguientes disposiciones dirigidas al Ministro de Hacienda: “b) **Realizar, en el marco de las competencias de la Administración Tributaria y de conformidad con los programas y procedimientos de fiscalización, y a la luz de lo expuesto en este informe, las actuaciones de fiscalización a las entidades bancarias del Sistema Bancario Nacional, según corresponda.** c) Dictar las medidas correspondientes para que, de inmediato, se realice una investigación administrativa en ese ministerio sobre los hechos comentados en este informe y cualquier otra situación relacionada con este caso. De ser procedente, deberán establecerse las eventuales responsabilidades y sanciones, de conformidad con los principios y procedimientos del debido proceso, y adoptarse todas las demás medidas legales que resulten pertinentes, incluyendo la remisión del presente caso al Ministerio Público si procede. d) Emitir las directrices necesarias para que, en lo sucesivo, en los casos en que corresponda, la normativa, resoluciones o criterios que emita la Administración Tributaria, que de conformidad con el ordenamiento jurídico deban estar respaldados por los estudios jurídicos, económicos y de cualquier otra naturaleza, sean elaborados por parte de los órganos técnicos especializados de la Administración, y consten en los respectivos expedientes. e) Girar las instrucciones correspondientes para que se realice una revisión de la reglamentación (decretos, normativa, resoluciones o criterios) atinente a los ingresos no gravables y gastos no deducibles referidos en este informe, con el propósito de que se realicen los ajustes que eventualmente, correspondan, todo de conformidad con el marco jurídico tributario vigente” (la negrita y el subrayado no pertenecen al original). Es importante agregar, que mediante **oficio recibido el 5 de julio de 2005**, el señor Álvaro Saborío Legers, en su calidad de presidente y apoderado de la Asociación Bancaria Costarricense, interpuso recurso de apelación y nulidad concomitante contra el informe DFOE-IP-06/2005, mismo que fue rechazado por falta de legitimación. Producto de todas esas actuaciones, mediante **directriz interpretativa DGT-16-05 del 19 de diciembre de 2005**, la directora general de Tributación, dispuso: “Esta directriz deja sin efecto el criterio vertido en el oficio de la Dirección General de Tributación N° DGT-1659-03 del 2 de diciembre de 2003, así como cualquier otro criterio que se le oponga total o parcialmente o que se haya interpretado en forma diferente a lo que a continuación se expone...”. Resultado de estos hechos acreditados, la Dirección General de Tributación inició el proceso de fiscalización sobre el banco accionante, así como sobre los demás bancos del sistema bancario nacional, lo que llevó a realizar ajustes multimillonarios, que han sido cuestionados en sede jurisdiccional y en los que se ha concluido que la metodología resulta contraria a los postulados del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que se han confirmado los ajustes, hasta llegar en última instancia, a la emisión de las sentencias de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia que ahora se impugnan. **SOBRE EL FONDO.** De entrada, es importante resaltar de la lectura detenida de la jurisprudencia cuestionada— a la que las recurrentes apenas hacen mención— que la Sala Primera de la Corte en ningún momento está desconociendo la doctrina de esa Sala Constitucional relacionada con el principio de confianza legítima en los asuntos concretos de los bancos concernidos que conoció por la vía del recurso de casación, tan solo consideró que de la prueba allegada a los autos no se cumplían los presupuestos para aplicarla válidamente en cada uno de ellos. Es decir, el aludido principio sirvió como parámetro de legalidad en los fallos impugnados y fue objeto del respectivo análisis exegético por esa Sala de Casación, con lo que no fue ignorado, ni obviado al momento de resolver; en cuyo caso, posiblemente sí hubiera ameritado el examen de esta jurisdicción constitucional ante una falta tan manifiesta. Sin embargo, para este órgano asesor no se aprecia que la Sala de Casación haya incurrido en una vulneración de tal naturaleza del mencionado principio de confianza legítima, ni de la seguridad jurídica como fundamento constitucional de aquél; siendo los reparos de las accionantes, aspectos de mera legalidad, como así lo evidencia la circunstancia de que pretenden que las mismas actuaciones administrativas mencionadas en los antecedentes de su escrito de interposición y que fueron la base fáctica de los fallos impugnados, sean de nuevo revisadas por ese alto Tribunal, confiriéndole así el carácter de instancia revisora de lo resuelto por la Sala Primera de la Corte, lo que a todas luces resulta improcedente. Sin perjuicio de lo anterior, al momento, de contrastar el cuadro fáctico que dio origen a la jurisprudencia de la Sala Primera, relacionados como se dijo, con entidades bancarias como los aquí recurrentes, con los postulados que integran el principio de confianza legítima, se llega a la misma conclusión de esa instancia casacional de que estos no se cumplen. En primer término, debe tratarse de una conducta legítima del administrado, en este caso, del contribuyente, por lo que no se puede alegar si la conducta desplegada por el banco interesado no se ampara en el ordenamiento jurídico. Y aquí hay dos vertientes que se debe abordar: una, el por qué el Banco interesado no planteó la consulta conforme al artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, si consideraba que tenía una metodología desarrollada que podía aplicar y en segundo término, cómo podría considerarse legítima la implementación de una metodología contraria al postulado del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la renta. Como se puede observar, el primer supuesto que

acredita la confianza legítima no puede tenerse por satisfecho, en tanto, no solo, no se acudió a la vía legal correspondiente para haber asegurado que la respuesta obtenida le fuera de aplicación, sino también, porque fue debidamente acreditado por la Contraloría General de la República en su estudio citado líneas atrás y que la parte accionante aporta como prueba, que el método de cálculo de los gastos, resulta en su esencia, contrario a la proporcionalidad que establece la Ley del impuesto sobre la renta, que debe imperar cuando no se produce indistintamente renta gravada y no gravada. Cabe entonces preguntarse, si un contribuyente como los bancos, que pueden ser calificados como “sofisticados”, no solo por la cantidad de dinero que procesan, sino por la cantidad y calidad de asesoría legal y contable que reciben, no tenía conocimiento de que el cauce legal era el del artículo 119 y tampoco tenían claridad de que la metodología empleada incumple con el postulado del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Incluso, una conducta así podría calificarse de “temeraria”, en la más conservadora de las formas, y que en principio, viniendo de un contribuyente sofisticado, hace difícil de interpretar que hubiese un desconocimiento de base no solo del cauce legal correspondiente, sino de la consecuencia misma que la metodología desarrollada tendría a posteriori. Es en ese sentido, que queda una duda razonable sobre el cumplimiento de este primer presupuesto. El segundo de ellos, que refiere a la **conducta basada en una previa y consolidada actuación administrativa**, también puede ser analizado desde varias vertientes. En primer término, una conducta a la que se le pretendió dar visos de legalidad, por hacer consultas a otras administraciones que no tienen competencia en materia tributaria, para con ello justificar, que lo sugerido por esas entidades resultaba de aplicación inequívoca para el cálculo del impuesto sobre la renta; luego, una conducta que no tuvo una clara consolidación, en tanto, una vez emitido el criterio del director de tributación, al poco tiempo inició la Contraloría General de la República su estudio especial para evaluar la supuesta metodología, determinando claramente que no cumplía con el parámetro del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; por fin, una conducta que se usó no para amparar actuaciones futuras de los bancos contribuyentes, sino que se le quiso dar efectos retroactivos, con la cual enmendar lo ya actuado por ellos en la forma de rectificaciones presentadas después de declaraciones de períodos anteriores. El alegato más relevante que efectúa el accionante, sobre el que asienta su tesis sobre el principio de confianza legítima, tiene que ver con autorizaciones que fueron requeridas por la Asociación Bancaria Costarricense, tanto a la Superintendencia General de Entidades Financieras, como al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, de las que desprende que le fue autorizada el uso de la metodología. Esta premisa contiene en sí misma una falacia de autoridad, que se encuentra viciada en el propio epicentro del razonamiento. Y es que, como es por todos sabido, ni la SUGEF ni el CONASSIF tienen competencias en materia tributaria, ni son las que en forma alguna, interpretan o determinan la aplicación de la norma tributaria a los contribuyentes, con lo cual, la inferencia que se pretende derivar de las conversaciones que sostuvo la Asociación Bancaria Costarricense con esos órganos de la administración es errónea, es decir, no puede sustentar una certeza en su actuación, derivada de actuaciones de órganos que no son competentes para determinar e interpretar la Ley del Impuesto sobre la Renta. Si ahondamos en la actuación previa y consolidada, cabe preguntarse acá si una actuación que de forma casi inmediata fue cuestionada por la Contraloría General de la República mediante el estudio mencionado líneas atrás, puede considerarse consolidada; es decir, nótese que los bancos interesados procedieron a rectificar períodos anteriores, ergo no se trató de la certeza de la realización de una conducta futura, sino de la aplicación de ese criterio, claramente cuestionado, a actuaciones pasadas, lo que no permite afirmar, que se hubiese tratado de una actuación administrativa consolidada en el tiempo. En ese mismo orden de ideas, puede observarse que las actuaciones de los bancos vinculadas a estos fallos objeto de impugnación, son producto de las declaraciones rectificativas de los períodos 1999, 2002 y 2004 y las declaraciones de los períodos 2003, 2004 y 2005, períodos que fueron revisados por orden de la Contraloría General de la República y por considerar la Dirección General de Tributación que se utilizó una metodología diferente a la proporcionalidad, establecida en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el 11 de su Reglamento. Ya para el año 2005 estaban iniciando los procesos de fiscalización, como así se desprende de los antecedentes de esas mismas resoluciones. Cabe cuestionar en este acápite, cómo se genera certeza jurídica de la actuación, cuando las entidades interesadas procedieron a rectificar declaraciones pasadas, es decir, no se trata de la certeza para una actuación futura, sino que la metodología fue aplicada de forma retroactiva a todos los períodos que no se encontraban prescritos, esto cuando para ese momento, esa metodología no había sido siquiera creada por la Asociación Bancaria Costarricense. En resumen, no podemos considerar que el oficio del director general de Tributación pueda constituir una conducta previa y consolidada, en tanto se aplicó a períodos fiscales anteriores a su emisión y en cuanto a los períodos 2004 y 2005, ya se encontraba en proceso el informe de la Contraloría General de la República, que solicitó información a todos los agentes involucrados, y que para el año 2005 culminó con la instrucción de abrir procesos de fiscalización y verificar la metodología en cada caso concreto; con lo cual, no podemos afirmar que la conducta haya sido consolidada. Aún más, invocar la consolidación en materia tributaria aludiendo a pronunciamientos de administraciones sin competencia en ese tópico, no puede resultar un argumento válido para establecer la existencia de una confianza legítima. Por las razones expuestas en los acápites anteriores, tampoco se podría considerar que exista una **apariencia de licitud**. Nótese que el visado de una metodología de asociación de gastos deducibles a ingresos gravables requiere de un estudio técnico y de una serie de cálculos que debían realizarse al caso concreto para determinar si, efectivamente, el planteamiento cumplía con el presupuesto de los artículos 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 11 del Reglamento. En ese sentido, cabe preguntarse, cómo la Asociación Bancaria Costarricense consideró que el director de tributación *motu proprio* podía efectuar esos estudios, si no es más que un órgano de dirección técnico político, sin facultades, ni conocimiento para poder efectuar el análisis en cuestión. Nótese, que si hacemos referencia al apartado d) de la doctrina constitucional antes citada, respecto de una “*modificación relevante de los criterios de actuación consolidados previamente, sin justificación alguna*”, encontramos que los argumentos del accionante pierden su fuerza, en tanto, ni se trató de una actuación consolidada, ni mucho menos carente de justificación, pues el sustento para la fiscalización y el ajuste en el pago del impuesto sobre la renta se basó justamente en el estudio efectuado por la Contraloría General de la República, mismo que llevó a fiscalizaciones concretas para cada banco en particular, incluidos los accionantes, y que llevó a concluir que, también para ellos hubo una disminución del monto que debía pagar por concepto del impuesto sobre la renta, conforme a los artículos 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 11 de su Reglamento. Tal circunstancia nos lleva a concluir que, sí existía justificación para el inicio de las fiscalizaciones y el posterior ajuste, según se determinó finalmente en la jurisprudencia impugnada. A contrario sensu, si producto de la fiscalización y el estudio técnico contable para los bancos interesados, se hubiera

considerado que su fórmula sí era coincidente con el criterio de proporcionalidad del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el proceso habría concluido sin la imposición de un ajuste y estas entidades habrían podido reafirmar la relevancia y tecnicidad de la metodología propuesta por la Asociación Bancaria Costarricense. No obstante, de la jurisprudencia atacada quedó más que demostrado que sí existía justificación para hacer la revisión correspondiente y para desconocer la metodología propuesta. Y sobre el requisito e) para la configuración de la confianza legítima sobre un *“perjuicio para el ciudadano que no tenga la obligación de soportar”*, resulta más que claro que no se produjo un menoscabo en el patrimonio del contribuyente, pues el pago del impuesto conforme a la normativa vigente, se produjo luego de todo un proceso de fiscalización y del respectivo, estudio pormenorizado de la situación individual del contribuyente, con lo cual, el resultado en todos esos procesos referenciados en los fallos atacados fue más bien el cobro del impuesto sobre la renta que por ley las entidades bancarias estaban obligadas a cancelar. Es decir, si se suprime de la ecuación el oficio al que se atribuye la supuesta autorización por parte del director de tributación de la época, la consecuencia de una eventual fiscalización hubiese sido la misma, ajustar el pago del impuesto a lo que por ley corresponde, sin que en modo alguno pueda considerarse una obligación que no deba soportar el contribuyente, sino el cumplimiento puro de la ley y de su deber constitucional (artículo 18 constitucional). En relación con el acápite g) de la doctrina constitucional que se utiliza como parámetro de constitucionalidad, que indica que la confianza legítima *“es predicable respecto de la actividad discrecional de la administración y no de una actividad reglada”*, resulta más que claro que el pago del impuesto y su cálculo no es una actividad discrecional, es decir, en todos los casos, la actuación tanto de la Administración Tributaria como del contribuyente, debe apegarse en todo al principio de legalidad, consagrado en este caso en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el artículo 11 de su Reglamento, debe ser conforme con el hecho generador de la obligación tributaria, y en el caso de los bancos, que generan indistintamente renta gravada y no gravada, debían cumplir con el principio legal de proporcionalidad, aspecto que no podía ser sometido a valoración, ni ser sujeto de modificación vía una petición al director, constituyendo más bien una violación al principio de legalidad, el establecimiento de metodologías o interpretaciones que vacíen de contenido el concepto establecido en la norma, tal y como resultó en los casos en cuestión. Es tan palpable que no se trataba de una conducta discrecional, que el aludido informe del órgano contralor dispuso que se establecieran las responsabilidades, incluso penales, del caso de los funcionarios responsables, ante la carencia de estudios o algún respaldo técnico que avalara la conclusión a la que arribó. Partiendo entonces de un análisis general de los postulados que deben estar presentes, para que se configure el principio de confianza legítima, es criterio del órgano asesor, que más allá de hallarse ante cuestionamientos de mera legalidad, al observar detenidamente la serie de hechos que se produjeron alrededor del oficio en cuestión del entonces Director de Tributación y a los que las accionantes aluden en su escrito de interposición, no se puede concluir que se esté en presencia del mismo, en tanto la única autorización que podía ser relevante nunca se otorgó en los términos legales correspondientes, tal y como afirma de forma acertada la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, siendo que este no es el único aspecto que se visualiza, sino también la falta de legitimación de la Asociación Bancaria para efectuar la consulta, así como el estudio de la Contraloría General de la República que puso de manifiesto las inconsistencias técnicas de la metodología; que con tales actuaciones se violentó la ley, en tanto el artículo 7 establece la forma de cálculo y que, siendo los bancos contribuyentes sofisticados, con la mejor asesoría posible en el país, difícilmente podrían haber desconocido las implicaciones de esa metodología, que bien demostró la Contraloría, erosionaban la base imponible. En todo caso, al tratarse de materia reglada y no discrecional, jamás la opinión del director de tributación pudo haber generado un efecto disuasor en la Asociación Bancaria Costarricense, ni en ninguna de las asesorías especializadas que tienen los bancos, sobre la adecuación de esa metodología al presupuesto del artículo 7 del Impuesto sobre la Renta, con lo cual, tales acciones tenían incluso un viso de ilegalidad. Por consiguiente, para este órgano asesor, la jurisprudencia emitida por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, tiene asidero constitucional, en tanto la confianza legítima para configurarse, requiere de una serie de elementos que no se vislumbran en los hechos que dan origen a estos procesos y que, como bien han indicado tanto el Tribunal Contencioso Administrativo, como la Sala Primera, no se puede confirmar la existencia de ese principio y por ende, no existe vulneración alguna. Por lo demás, la alegada infracción al principio del debido proceso debe rechazarse por informal, pues la parte accionante omitió cumplir con la obligación de desarrollar la argumentación jurídica correspondiente, como así lo exige el artículo 78 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional. **CONCLUSIÓN** Con fundamento en las consideraciones anteriores, es criterio de la Procuraduría que: 1. Las sociedades recurrentes cuentan con legitimación para interponer la presente acción. 2. Por el fondo la acción debe ser rechazada, pues alude a aspectos de mera legalidad. Sin perjuicio de ello, una vez analizados los presupuestos que integran el principio de confianza legítima y que deben estar presentes para que se configure su vulneración, se concluye que la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia es conforme al Derecho de la Constitución, en tanto, el cuadro fáctico referenciado en el escrito de interposición sobre los que versó los fallos cuestionados no cumple con ellos, ni se enmarca en la confianza legítima.

4.- Mario Ramos Martínez, cédula de identidad 1-0808-0645, en su condición de **director general de Tributación**, se refiere a la audiencia conferida en los siguientes términos: **SOBRE LOS HECHOS QUE MOTIVARON LA PRESENTE ACCIÓN** 1- Que mediante oficio ABC-264-2003 del 13 de noviembre de 2003, la Asociación Bancaria Costarricense, conforme al artículo 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, consultó al entonces Director General de Tributación lo siguiente: *“La Asociación desea emitir una recomendación a sus agremiados para que, con base en la metodología indicada, procedan los bancos a calcular y registrar los gastos financieros no deducibles, los gastos administrativos no deducibles y el gasto por diferencial cambiario no deducible. (...)”* 2- Mediante oficio DGT-1659-03 de fecha 2 de diciembre de 2003, la Dirección General de Tributación informa a la Asociación Bancaria Costarricense, con motivo del oficio ABC-0264-203 lo siguiente: *“... Por este medio me permito dar respuesta a su oficio ABC0264-2003. Hemos revisado la metodología propuesta en oficio de fecha 15 de octubre del 2003 y sus anexos y aprobada por la Superintendencia General de Entidades Financieras, en oficio SUGEF 4406-2003/09032, para calcular el gasto financiero no deducible y el gasto por diferencial cambiario no deducible. Este despacho desea informarle que considera razonable y correcta la metodología indicada, para efectos de calcular el gasto financiero no deducible, los gastos administrativos no deducibles y el gasto por diferencial cambiario no deducible de los bancos del sistema bancario nacional...”* 3- Que mediante informe DFOE-IP-06/2005 de fecha 16 de junio de 2005, denominado “Informe del Estudio Especial realizado a la Dirección General de Tributación”, la Contraloría General de la República analizó la metodología propuesta por la ABC y que la DGT había considerado razonable,

indicando en lo conducente: "(...) es necesario que el Ministerio de Hacienda ordene de inmediato las acciones necesarias para que, se determine, en definitiva, si la metodología para el cálculo y registro de los gastos deducibles, asociados a los ingresos no gravables de las entidades bancarias del Sistema Bancario Nacional, sometido a conocimiento de la DGT y la SUGEF es concordante con la base de cálculo del impuesto establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta N° 7092(...)" Indicando adicionalmente: "b) Realizar, en el marco de las competencias de la Administración Tributaria y de conformidad con los programas y procedimientos de fiscalización, y a la luz de lo expuesto en este informe, las actuaciones de fiscalización a las entidades del Sistema Bancario Nacional según correspondan." 4- Que mediante Directriz Interpretativa DGT-16-05 de fecha 19 de diciembre de 2005, la Dirección General de Tributación, producto de las actuaciones emprendidas por el ente contralor y con fundamento en sus facultades legales, establece, su interpretación oficial sobre la forma en que las entidades bancarias deben deducir proporcionalmente los gastos en que incurran para producir ingresos gravables, indicando en lo conducente lo siguiente: "Derogatoria: Esta directriz deja sin efecto el criterio vertido en el oficio de la Dirección General de Tributación N° DGT-1659- 03 del 2 de diciembre de 2003, así como cualquier otro criterio que se le oponga total o parcialmente o que se haya interpretado en forma diferente a lo que a continuación se expone. Directriz Interpretativa DGT-16-05 1. Las entidades financieras estarán obligadas a llevar una contabilización adecuada de sus operaciones, la cual deberá estar sustentada en libros, archivos y registros contables que permitan diferenciar adecuadamente entre los ingresos gravables y los no gravables obtenidos durante su ejercicio fiscal, con el fin de facilitar la oportuna verificación de la correspondencia que debe existir entre los ingresos gravables y los costos y gastos útiles y necesarios para producirlos, teniendo al efecto como referencia lo dispuestos por las normas tributarias y las normas contables de la SUGEF, en lo que este rema se refiere. 2. En cuanto a la deducción de costos y gastos, las entidades citadas deberán atenerse a lo dispuesto por los numerales 7 y 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 11 y 12 de su Reglamento, de forma tal que sólo serán deducibles aquellos costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para obtener ingresos gravados, excluyéndose cualquier otro que no cumpla con este requisito. 3. En aquellos supuestos en que las entidades financieras, por cualquier razón, no les es posible establecer la proporción de gastos efectuados para producir ingresos gravables, podrán deducir una proporción debidamente justificada que encuentre fundamento en los principios de razonabilidad, proporcionalidad y capacidad económica. 4. Cuando las entidades no puedan justificar la proporcionalidad citada en el punto anterior, deberán deducir la suma que resulte de aplicar el porcentaje obtenido al relacionar las rentas gravadas con las rentas totales. 5. Toda actuación de fiscalización que se lleve a cabo a cualquier entidad financiera -se trate del periodo que se trate deberá respetar los principios establecidos en la presente directriz..." **SOBRE LAS SENTENCIAS DE LA SALA PRIMERA** Como bien se indica en el apartado tras anterior, la acción interpuesta se interpone contra de la jurisprudencia vertida por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en concreto contra las sentencias: > Res. 001381-F-S1-2022 de las nueve horas cuarenta y dos minutos del dieciséis de junio de dos mil veintidós de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. En Proceso de Lesividad, 14-000537-1027-CA del ESTADO contra Bicsa Servicios S.A. > Res. 001502-F-S1-2022 de las catorce horas diez minutos del veintinueve de junio de dos mil veintidós de la Sala Primera de la Corte Suprema De Justicia. En proceso de conocimiento establecido por Banco Scotiabank de Costa Rica Sociedad Anónima (antes Banco INTERFIN S.A.), > Res. 001905-F-S1-2023 de las catorce horas veintiocho minutos del dos de noviembre de dos mil veintitrés de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. En proceso de lesividad establecido el por el Estado contra el Banco Popular y De Desarrollo Comunal En estos fallos, la Sala Primera concuerda con las personas juzgadoras de las instancias previas sobre la improcedencia de la forma escogida para consultar la metodología, porque, para que la utilización de esa propuesta tuviese un efecto que vinculara a la Administración y otorgara a su vez, una situación favorable y consolidada a favor del contribuyente, debió tramitarse a través de la consulta del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lo que puso en evidencia para la Sala, la falta de legitimación de la ABC para tramitar la consulta, toda vez que como bien se desprende de las resoluciones citadas, el ordenamiento jurídico tiene previstas diferentes formas para que las y los administrados ejerzan el derecho de petición frente a la Administración Tributaria, los cuales tienen efectos jurídicos distintos, dependiendo de cómo, quién y con qué propósito se acceda a ella. **SOBRE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES PRESUNTAMENTE INFRINGIDOS EN LAS RESOLUCIONES.** Aducen los accionantes que los fallos 1381-F-S1-2022 del 16 de junio de 2022, 1502-F-S1-2022 del 29 de junio de 2022 y 01905-F-S1- 2023 del 2 de noviembre de 2023, violentan los principios constitucionales de **confianza legítima, buena fe, certeza y seguridad jurídica y debido proceso**. Específicamente acusan los accionistas que la interpretación brindada a estos principios en las resoluciones citadas, pierde por completo de vista la concepción misma del principio de confianza legítima, e ignoran el hecho que este principio es inherente a la Constitución, con lo cual aducen, la Sala opera más allá de la legalidad estricta de los actos administrativos, influyendo en la conducta de los administrados basada en la seguridad y previsibilidad que tales señales deberían proporcionar. Para los accionantes, tal enfoque no sólo limita indebidamente la aplicación del principio de confianza legítima, sino que también menosprecia la relevancia de la confianza depositada por los ciudadanos en las actuaciones de la Administración Pública, afectando así la estabilidad y seguridad jurídica, que son fundamentales en cualquier relación jurídico-administrativa. En referencia a lo indicado y específicamente en cuanto al principio de confianza legítima, Sala Constitucional en su resolución N° 08977 – 2023 de las 09:20 del 21 de abril de 2023, señaló: (...) Partiendo del señalamiento indicado, la confianza legítima ha de entenderse como la expectativa cierta de que una situación jurídica o material, abordada de cierta forma en el pasado, no sea tratada de modo extremadamente desigual en otro periodo, pero como la misma sentencia lo refiere, esto es a excepción de que exista una causa constitucionalmente aceptable que legitime su variación. Como bien lo refiere la misma sentencia, este principio debe ser analizado en cada caso en concreto, dado que no puede ser alegado cuando la conducta ciudadana se encuentre fuera del amparo del ordenamiento jurídico y/o se predique respecto de actividades regladas de la Administración. A esos efectos procede de seguido a analizar los artículos 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 11 de su reglamento, a efectos de poder determinarse si el oficio DGT-1659-03 de fecha 2 de diciembre de 2003, es un acto generador de la confianza legítima, buena fe, certeza y seguridad jurídica y debido proceso, que alegan los accionantes. **Sobre la falta de legitimación de la Asociación Bancaria Costarricense y la inexistencia de un acto capaz de vincular a la Administración Tributaria.** Como primer aspecto debe indicarse que, dentro de las diversas posibilidades de consulta, existe en la legislación tributaria un procedimiento específico, mediante el cual los administrados pueden obtener de la Administración Tributaria, criterios que generen la certeza y seguridad

jurídica alegada, así como la confianza legítima aducida por los accionantes. En ese sentido, la ley prevé la figura de la consulta tributaria contemplada en el canon 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo que antes de la reforma operada mediante la "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria" del 10 de setiembre del 2012, establecía: **"Artículo 119.- Consultas. Quien tenga un interés personal y directo, puede consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. A ese efecto, el consultante debe exponer en escrito especial, con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y puede asimismo expresar su opinión fundada. La nota o escrito en que se formule la consulta debe ser presentada con copia fiel de su original, la que debidamente sellada y con indicación de la fecha de su presentación, debe ser devuelta como constancia al interesado. / La consulta presentada antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada o, en su caso, dentro del término para el pago del tributo, exime de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si es pagado dicho excedente dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificada la respectiva resolución. / Para evacuar la consulta la Administración dispone de cuarenta y cinco días y si al vencimiento de dicho término, no dicta resolución, se debe entender aprobada la interpretación del consultante, si éste la ha expuesto. / Dicha aprobación se limita al caso concreto consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución que en el futuro dicte la Administración. / Es nula la consulta evacuada sobre la base de datos inexactos proporcionados por el consultante"**. (Resaltado no corresponde al original). De la simple lectura de la norma se puede evidenciar que la consulta tributaria es el mecanismo válido que le hubiese permitido alegar a quien presentó su solicitud ante la Administración, la existencia de un criterio capaz de generar un acto favorable para el caso concreto, puesto que, al realizarse esa consulta, la Administración Tributaria se obliga a aceptar la interpretación realizada de la norma, en tanto no emita una nueva resolución que afecte o modifique su interpretación del caso concreto, y siempre que las condiciones fácticas sean idénticas a las que fueron sometidas a consulta. Así las cosas, la consulta por mandato del artículo 119 se trata de una gestión personalísima, lo que evidencia la falta de legitimación de la Asociación Bancaria Costarricense para efectuarla, toda vez que no ostentaba un interés personal y directo sobre la aplicación del derecho, así como la situación de hecho concreta y actual que se consultaba, sea esta la metodología para la determinación de gastos operativos y financieros reales asociados a rentas gravadas. Como muestra para tal argumentación véase la resolución 000541-F-S1-2021 de las diez horas cincuenta y siete minutos del nueve de marzo de dos mil veintiuno de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia donde indicó: **"(...) IV.- Para este órgano decisor resulta innegable, mediante el oficio DGT-698-2012, dictado el 14 de agosto del 2012, la DGT contestó la consulta tributaria que, al amparo del numeral 119 del CNPT, formuló la Cámara de Bancos e Instituciones Financieras de Costa Rica denegándola. Las demandantes han reclamado la nulidad de dicho acto. No obstante, a fin de establecer su legitimación para impugnarlo, debieron haber comprobado la existencia de un interés legítimo o derecho subjetivo. El Tribunal tuvo como hecho no probado 3), que las entidades bancarias accionantes se encontraran afiliadas a la Cámara de cita, sin que en el agravio dicha afirmación haya sido refutada o atacada en modo alguno. Por el contrario, lo que se alega, es que basta con el hecho de que la consulta formalizada refiera aspectos que puedan serles aplicados por el hecho de ser entidades financieras, lo anterior a fin de establecer la existencia de la legitimación en la causa. No obstante, se observa, la consulta dispuesta por el mandato 119 del CNPT, solo puede ser formalizada "por quien tenga un interés personal y directo", la cual verse sobre la aplicación del derecho a una "situación de hecho concreta y actual". Claramente, se trata de una gestión personalísima, que en el caso de ser acogida sea por respuesta expresa o tácita, genera un derecho subjetivo a favor del contribuyente, (...). De esa lógica, resulta imposible que dicho derecho subjetivo o interés legítimo, inexistente para quien formuló la consulta, se hubiese generado a favor de sus asociadas, menos aún de quienes -sin demostrarlo-, alegan pertenencia al gremio en gestión, puesto que la consulta fue rechazada. (...)"**. En esa misma línea argumentativa, la sentencia 127-2013-IV de las catorce horas cuarenta y cinco minutos del veintiuno de octubre del 2013, de la Sección VI del Tribunal Contencioso Administrativo, quien en referencia no sólo a la consulta tributaria, sino también respecto de cada uno de los principios que se consideran vulnerados en la acción objeto de estudio, indica lo siguiente: **"...IV.- Sobre la figura de la consulta tributaria. El tema de las características, naturaleza jurídica y alcances de la consulta tributaria, desde un plano genérico, ya fue sometido a conocimiento de este Tribunal y objeto de análisis en un caso similar al presente, que dio pie a la sentencia número 102- 2012-VI de las 16 horas 20 minutos del 04 de junio del 2012, emitida por esta misma Sección VI. Tal postura, se asume por ende como presupuesto de base para el análisis del presente caso. En lo atinente a la consulta tributaria, cabe señalar lo que de seguido se expone. En el ámbito de las relaciones jurídico tributarias que se generan entre la Administración Tributaria (Fisco) y los sujetos pasivos (o responsables), como derivación de la certeza y seguridad jurídica, a efectos de dar una mayor claridad y precisión a los alcances y proyección al contenido de los deberes formales y materiales de los sujetos obligados, el ordenamiento jurídico confiere una serie de potestades al Fisco que buscan precisamente delimitar los alcances de las normas que regulan las relaciones obligaciones señaladas. En esta línea, parte de esas competencias se direccionan a dictar normas generales que faciliten la aplicación correcta de las normas tributarias. Se trata de una competencia genérica contenida en el canon 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y que posibilita, de manera oficiosa, la emisión de directrices interpretativas o criterios institucionales que buscan, se insiste, delimitar la forma en que determinada norma tributaria ha de ser entendida en contextos generales. Con todo, las mismas razones señaladas posibilitan que los sujetos pasivos puedan requerir a las Administraciones Tributarias formal consulta sobre el criterio que ha de aplicarse a determinada situación tributaria, específica y concreta, en la que tenga algún grado de duda razonable respecto de la manera en que ha de procederse a efectos de cumplir con sus obligaciones formales o materiales. El numeral 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios regula los elementos mínimos y marco procedimental de este instituto. (...) Vista aquella norma (art. 119 CNPT), es criterio de este Tribunal, 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. Ahora, 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. (...) Con todo, cabe indicar, la consulta tributaria**

constituye un mecanismo que permite a los sujetos pasivos contar con claridad y certidumbre en los actos que deban adoptar frente a los deberes formales y materiales de las obligaciones tributarias. **El sistema tributario costarricense se fundamenta en un esquema de autodeterminación, autodeclaración y autoliquidación, lo que supone que es el sujeto pasivo quien en primera instancia delimita el contenido y cuantía de sus obligaciones fiscales, las declara y las cancela, y luego de ello, emergen las potestades de fiscalización de las Administraciones Tributarias. Dependiendo del correcto ejercicio de los deberes fiscales realizar determinaciones que incrementen la base imponible, incluyan rentas o actividades no declaradas por el sujeto pasivo y eventualmente, no solo ajustar el deber contributivo, sino además, ejercitar las potestades sancionatorias externas, sea por la concurrencia de infracciones administrativas o delitos tributarios. De esa manera, el trámite de consulta permite al contribuyente contar con un pronunciamiento de la Administración Fiscal que a no dudarlo, le indica la manera en que en el caso concreto consultado, deberá actuar para proceder conforme a sus deberes tributarios.** Luego, de actuar de manera contraria pese a que mediante ese trámite le fue indicado cosa diversa, se evidencia con mayor rigor el incumplimiento fiscal, o bien, si actúa en los términos que la Administración le indicó, ese cumplimiento, al estar amparado al criterio del órgano o instancia consultada, será de buena fe e impregnado de confianza legítima, por lo cual, resulta inviable que con ulterioridad se le reprochen eventuales desatenciones fiscales, siempre que las condiciones fácticas de la declaración, sean las mismas que las sometidas a consulta, pues de ser variables o diferentes, aquel criterio no será aplicable. Esto ya que la decisión pública atendería a la consulta de situaciones concretas, de manera que al ponderar los presupuestos fáctico-jurídicos a, b y c, se emite la decisión X. Luego, si la situación efectiva que da base a la declaración es disímil a la consultada (v.gr. b, c y d), la decisión X, no resulta ya aplicable, por lo que en ese caso, ese criterio ya no ampararía al sujeto pasivo. Lo opuesto llevaría a un abuso de derecho y a extender por la vía de la conjetura, lo resuelto en cuanto a una consulta concreta, a presupuestos condicionantes que no estaban presentes al momento de ser emitido el efecto condicionado, externado vía consultiva. **Desde este plano, si bien puede decirse que lo resuelto en la consulta no genera un derecho subjetivo perfeccionado, pues las condiciones entre la consulta y la declaración pueden variar, ciertamente, a juicio de este órgano colegiado, si genera un efecto de certeza a favor (o en contra) del consultante, que luego no puede ser desconocido, y que lleva a que si la declaración o determinación se realiza al tenor de lo evacuado en la consulta, no sea procedente requerir comportamientos diversos a los orientados por la misma Administración Tributaria. Lo contrario llevaría al sin sentido de que pese a contar con una pauta interpretativa formalmente emitida por autoridad competente, respecto de situaciones concretas, la Administración puede desconocerla e imponer no solamente aumentos en la cuota tributaria al contribuyente, sino eventualmente aplicarle intereses, multas y sanciones administrativas, llevando en esa hipótesis, a una arbitrariedad e inequidad en perjuicio del administrado, quien en esa línea, ajustó su comportamiento a lo que en su momento le indicó el Fisco. Se insiste, ello siempre que las condiciones consulta-declaración fuesen las mismas. Desconocer lo resuelto en un trámite de consulta tributaria, vaciaría la finalidad misma de ese trámite y llevaría al ilógico de contar con una opinión administrativa que en definitiva, no genera certeza, pues puede ser luego desconocida, incluso, en cuanto a las situaciones que fueron consultadas. De ahí que una de las exigencias de la consulta tributaria sea la actualidad de la incógnita y su relación con un período fiscal y tributo determinado, lo que se abordará infra.**

V.- Ahora bien, este tipo de gestiones no deben ser confundidas con las simples peticiones administrativas, reguladas en el precepto 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Sus exigencias son diversas dada la especialidad y especificidad de lo peticionado, así como son distintos los plazos con que cuenta la Administración. Interesa entonces precisar en cuanto a los requisitos de las consultas tributarias. La norma 119 del CNPT, fija los siguientes requisitos: **a) Existencia de un interés personal y directo del contribuyente frente a una duda; b) aplicación a una situación de hecho concreta y de actualidad; c) la formulación de la consulta en un escrito claro y preciso, en el que se expresen los motivos de la situación que origina la consulta, así como el criterio jurídico-interpretativo del consultante respecto de la situación concreta expuesta; y d) presentación del original y copia fiel, debidamente sellada y con indicación de la fecha de su presentación.** Por su parte, el canon 124 del RGGFRT establece las siguientes exigencias: a) Plantear la situación de hecho concreta y actual, sobre datos exactos; b) Exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta; c) Indicar el nombre del o los interesados en el caso; d) Indicar el o los tributos afectados, con sus respectivos períodos fiscales; e) Expresar la opinión fundada del consultante; f) El escrito en que se formule la consulta debe ser presentado con copia fiel de su original, el funcionario de la Administración Tributaria que la reciba, deberá acusar recibo de la misma estampando el sello de la oficina indicación de la fecha de presentación y su nombre y apellidos, tanto en la copia que deberá devolver al interesado como en su original. (...)” (el resaltado no es del original). A partir de lo expuesto, coincide este Tribunal con el criterio esbozado por la representación estatal en cuanto a que el oficio DGT-1659-03 del 02 de diciembre del 2003 (folio 12 del expediente judicial), es una simple opinión, y que el procedimiento para obtener -en principio- las consecuencias jurídicas de confianza legítima, buena fe, seguridad jurídica e intangibilidad de los actos propios, debió seguirse el procedimiento establecido en el numeral 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lo cual no desconocía la representación del Banco ya que por la naturaleza especial de su giro comercial los mismos cuentan con una asesoría técnica constante y resulta poco creíble que en un tema tan sensible como éste, no se hiciera asesorar por especialistas. **Por ende, tanto por la falta de legitimación de la ABC, como por la forma escogida para hacerlo, no existió un acto capaz de vincular a la Administración Tributaria con el Banco, en cuanto al uso de la metodología, ni que lo autorizara para su utilización tanto en el período que se iba a declarar, ni para rectificar períodos anteriores.** En este punto es menester resaltar, que la misma SUGEF expresamente señaló que la metodología no fue autorizada para efectos tributarios sino contables -ver folios 10, 20, 353 y 354 del expediente judicial; aspecto en el que también coinciden los testigos peritos Sergio Morales Sáenz y Mario Alfaro Navarro, en las declaraciones rendidas en la audiencia de juicio celebrada el 20-11-2019, cuyo respaldo digital consta en la carpeta de documentos asociados del expediente virtual-, por lo que con independencia de que siga o no vigente, no lo está para esos efectos; así como también, que no existe un acto de la Administración Tributaria que haya autorizado expresa y directamente al BPDC a fin de que utilizara esa metodología y de que rectificara las declaraciones de períodos fiscales anteriores al año 2003 en los términos del numeral 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios -vigente para esa fecha- (folios 12, 16 a 20, 353 y 354 del expediente judicial), por lo que la fiscalización realizada y que concluye en la determinación impugnada, procedía no solo por el

antecedente del informe de la CGR, sino también, por las obligaciones impuestas por el ordenamiento jurídico en beneficio de una adecuada recaudación de los tributos. (...) También, al considerarse que no se planteó la petición por la persona legitimada, así como que no se hizo por la forma prevista en el ordenamiento jurídico, se hace innecesario hacer referencia al contenido del oficio DGT 1659- 03, en cuanto a que si podía deducirse del mismo una autorización, pues como se indicó el BPDC estaba en la posibilidad y le era exigible además saber que para que se autorizara el uso de esa metodología, debía de recurrir a la consulta prevista en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, situación que además desvirtúa el principio de buena fe, así como la aplicación del principio de confianza legítima. Agrega este órgano colegiado que además el acto administrativo que autorice una determinada conducta debe ser expreso, situación que solo podía lograrse a través de la consulta, por lo que las interpretaciones gramaticales no son de recibo, respecto del oficio 1659-03 del Director General de Tributación. (...)”

A partir de lo expuesto, es claro que el oficio DGT-1659-03 del 02 de diciembre del 2003, se constituye en una simple opinión, y que el procedimiento para obtener -en principio- las consecuencias jurídicas de confianza legítima, buena fe, seguridad jurídica e intangibilidad de los actos propios, debió ser a partir del seguimiento del procedimiento establecido en el numeral 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Por ende, tanto por la falta de legitimación de la ABC, como por la forma escogida para realizar la consulta, no existió un acto capaz de vincular a la Administración Tributaria con las entidades bancarias en cuanto al uso de la metodología, ni que lo autorizara para su utilización tanto en el período que se iba a declarar, ni para rectificar períodos anteriores; ergo, la **jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia vertida en las resoluciones 1381-F-S1-2022 del 16 de junio de 2022, 1502-F-S1-2022 del 29 de junio del 2022 y 1905-F-S1-2023 del 02 de noviembre de 2023**, no podría considerarse inconstitucional por este aspecto. Sobre la metodología utilizada y la no concordancia con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Como un aspecto inicial, se indica que no existe en nuestro ordenamiento tributario un concepto genérico de gastos deducibles para efectos de la determinación de la base imponible en el cálculo del impuesto sobre la renta, salvo que los mismos deben revestir la condición de ser necesarios e indispensables para generar renta gravable o bien para conservar la fuente productora de los ingresos. Y ello es así, por cuanto la función cardinal de la base imponible, es la de servir como elemento de medición del hecho imponible del tributo, tanto en el aspecto material del elemento objetivo, como también en otros aspectos de dicho elemento, tales como el temporal o espacial, o bien su elemento subjetivo. En tal sentido, la deducibilidad de los gastos supone la necesidad de determinar la congruencia entre las deducciones que se practican para determinar la base imponible, con el hecho imponible mismo. Desde este punto de vista, los gastos u otros conceptos que se pueden deducir, serán todos aquellos que sirvan para precisar y concretar un hecho imponible configurado por el legislador desde el punto de vista genérico, el cual establece los presupuestos de hecho y derecho que quiere afectar, partiendo de un concepto amplio, hasta llegar a un concepto estricto. En la mayoría de los ordenamientos tributarios, según el Derecho Comparado, el impuesto que afecta la renta - ya sea de personas físicas o de sociedades - parte del gravamen de conceptos netos (ingresos netos), pero se arranca en su definición de conceptos brutos (ingresos brutos), a los cuales se les aplican las deducciones hasta que por exclusión quedan perfilados los ingresos afectos al tributo. Por ello se afirma, que la deducibilidad de los gastos deriva de la estructura y funcionamiento del impuesto sobre la renta en cada ordenamiento. En tal sentido, puede llegarse al concepto de renta líquida gravable efectuando una serie de deducciones al ingreso bruto de los sujetos contribuyentes. En nuestro ordenamiento, el Capítulo IV de la Ley de Impuesto sobre la Renta (Ley N° 7092 de 21 de abril de 1988), regula lo concerniente a la determinación de la base imponible del impuesto sobre las utilidades previsto en el artículo 1° y siguientes de la Ley. Así, el artículo 5 está referido al concepto de "Renta Bruta", entendida como el conjunto de ingresos o beneficios percibidos en el período del impuesto por el sujeto pasivo, derivadas de la realización de las actividades lucrativas; el artículo 6° trata de las "Exclusiones de la Renta bruta", es decir, de aquellos ingresos y/o beneficios que no forman parte de los ingresos gravables; el artículo 7° trata lo concerniente a la "Renta Neta", entendida como el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, objeto del impuesto. Precisamente es en esta última norma (artículo 7), en la que el legislador introduce el concepto de costos y gastos deducibles, al disponer en lo conducente: *"Artículo 7°.- Renta Neta. La renta neta es el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, y las otras erogaciones expresamente autorizadas por esta ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad. En el reglamento de esta ley se fijarán las condiciones en que se deben presentar estos documentos Cuando los costos, gastos o erogaciones autorizados se efectúen para producir indistintamente rentas gravadas o exentas, se deberá deducir solamente la proporción que corresponda a las rentas gravadas."* Por su parte el artículo 11 del Decreto Ejecutivo N° 18445-H de fecha 09 de setiembre de 1988, disponía: *"Artículo 11.- Renta neta. La renta neta se determina deduciendo de la renta bruta los costos y gastos necesarios, útiles y pertinentes permitidos por la Ley. Cuando los gastos, costos y erogaciones autorizados se efectúen para producir indistintamente rentas gravadas y no gravadas, se deberá deducir solamente la proporción correspondiente a las rentas brutas gravadas; en este caso, el mecanismo utilizado por el contribuyente deberá aplicarlo al menos por 4 años consecutivos. Cuando el contribuyente no pueda justificar debidamente una proporción estimada, deberá deducir la suma que resulte de aplicar el porcentaje obtenido al relacionar las rentas brutas gravadas con las rentas totales. Tratándose de entidades sujetas a la supervisión de las superintendencias adscritas al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, no será aplicable lo dispuesto sobre la deducción proporcional de gastos, sino que tales entidades podrán deducir de su renta bruta todos los costos y gastos deducibles permitidos por ley."* Los artículos citados, regulan en forma expresa y concreta, el procedimiento a seguir en casos como el de mérito, donde los contribuyentes obtienen indistintamente como producto de sus operaciones, rentas gravadas y exentas, en cuyo caso y según se contiene del texto de los citados numerales, se debe deducir solamente en carácter de gastos, la proporción que corresponda a las rentas gravadas, excluyéndose obviamente aquellos gastos, costos o erogaciones relacionadas con la proporción correspondiente a las rentas exentas o para los efectos de una correcta interpretación al respecto, correspondiente igualmente a las rentas gravadas en la fuente. Siendo así, que se constituye el método correcto para asignar gastos a los ingresos no gravables y lo único que sería cuestionable es que las variables que afectan dicha proporción no hayan sido determinadas correctamente. Al revisarse la metodología planteada en el oficio ABC-264-2003 es evidente que la misma no asocia gastos deducibles a ingresos no gravables, sino a un llamado exceso de liquidez que se determina con la exclusión de títulos valores a más de un mes y se multiplica por una tasa de costo financiero sensiblemente reducida dando como resultado una

sobreestimación de gastos no deducibles y consecuentemente una subestimación de los gastos deducibles, lo que subestima a su vez la renta neta, siendo esto contrario al espíritu de la normativa citada, toda vez que las empresas deben llevar sus anotaciones o asientos contables de manera tal que se puedan distinguir o identificar los gastos inherentes a los ingresos producidos, todo de conformidad con los principios contables, contrariándose de esta forma lo establecido en los artículos 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 11 de su Reglamento, en virtud de que no separa mediante el uso de cuentas y subcuentas los costos, gastos útiles, necesarios y pertinentes, inherentes que están asociados con los correspondientes ingresos gravables y no gravables que produjeron, lo que hace demostrar que incluso el acto contemplaba un vicio de legalidad. Por lo que actuar en la forma en como lo pretenden los accionantes conmina a la Administración a mantener irreversible un acto contrario a la normativa vigente. En este mismo sentido, cabe resaltar que la misma Contraloría General de la República a través del informe N° DFOE-IP-06/2005 del 16 de junio del 2005, indicó reparos muy serios con relación a la metodología ABC, pues esta provocó que se aplicara una deducción más alta de los gastos deducibles, lo que llevó a una reducción del impuesto, al argüir que dicha metodología no asociaba gastos no deducibles a fuentes de ingresos no gravables, sino a un llamado exceso de liquidez, que se determina con exclusión de títulos valores a más de un mes y se multiplica por una tasa de costo financiero sensiblemente reducida dando como resultado una subestimación de gastos no deducibles y por consiguiente una sobreestimación de los gastos deducibles, lo que subestima a su vez la renta neta. **CONCLUSIONES** Revisada la "jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia vertida en las resoluciones 1381-F-S1-2022 del 16 de junio de 2022, 1502-F-S1-2022 del 29 de junio del 2022 y 1905- F-S1-2023 del 02 de noviembre de 2023" no se encuentra en estas, las presuntas omisiones respecto de los principios constitucionales de confianza legítima, buena fe, certeza y seguridad jurídica y debido proceso alegadas por lo accionantes, por lo que no hay motivo alguno para la declaratoria de inconstitucionalidad alegada.

5.- Luis Guillermo Rivas Loáiciga, en su condición de magistrado presidente de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, se refiere a la audiencia concedida en los siguientes términos: **Improcedencia del Procedimiento de Consulta** Las sentencias de la Sala Primera hacen un análisis detallado de la impugnación que confirma la sentencia dictada por el Tribunal Contencioso Administrativo, considerando improcedente el proceso de consulta utilizado por la Asociación Bancaria Nacional. La consulta debía haberse tramitado mediante el artículo 119 del Código Normativo de Procedimiento Tributario (CNPT) para tener un efecto vinculante que beneficie al contribuyente. La elección de un procedimiento diferente, como el numeral 102 del CNPT, no cumple con los requisitos legales necesarios. Para que el contribuyente obtenga certeza jurídica y confianza, debió seguir el procedimiento previsto por la ley. El artículo 119 del CNPT establece que una consulta tributaria válida debe *"debe exponer en escrito especial, con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y debe expresar, asimismo, su opinión fundada. La nota o el escrito en que se formule la consulta debe ser presentada con copia fiel de su original, la que debidamente sellada y con indicación de la fecha de su presentación debe ser devuelta como constancia al interesado"*. De la redacción de la norma se puede evidenciar que la consulta tributaria es el mecanismo válido establecido, para que el contribuyente alegue su solicitud ante la Administración, y que esta emita un criterio capaz de generar un acto favorable para el caso concreto, puesto que, al realizarse esa consulta, la Administración Tributaria se obliga a aceptar el pago del impuesto del periodo de interés, conforme a la interpretación aprobada de la norma o situación fáctica relevante, en tanto no emita una nueva resolución que afecte o modifique su interpretación del caso concreto, y siempre que las condiciones fácticas de la declaración, sean idénticas a las que fueron sometidas a consulta y por tanto no puede en esa inteligencia, obligar a un pago diverso ni aplicar multas por desembolsos realizados acorde a la consulta así aprobada. Quien reclama, no cumplió con su deber de seguir el procedimiento prescrito por el ordenamiento (consulta tributaria), por lo que no se emitió acto que permita ahora alegar un precedente resuelto por la Administración Tributaria capaz de obligarla. En su lugar se utilizó erróneamente el mecanismo de petición establecido en el artículo 102, que es aplicable para la reclamación sobre un caso real, diferente a lo pretendido, que es la solicitud de una autorización para aplicación de una metodología para la determinación de gastos deducibles y no deducibles. **Consulta Tributaria y Principio de Confianza Legítima.** El principio de confianza legítima, aunque relevante en ciertos contextos, no se puede aplicar si no se ha seguido el procedimiento adecuado. Este principio, desarrollado en la jurisprudencia de la Sala Primera, implica que la administración debe actuar de manera que genere una expectativa razonable en el administrado, basada en actos administrativos claros y concluyentes. La jurisprudencia cuestionada, utiliza como parte de su razonamiento jurídico la sentencia de la Sala Constitucional N°2010-010171 de las 9:58 horas del 11 de junio del 2020 que desarrolla ampliamente el principio de la confianza legítima, que establece entre otras cosas que este principio no es oponible a todas las acciones vertidas por administración pública, cuyo examen debe realizarse a la luz del principio de la buena fe y la razonabilidad de la pretensión. La aplicación del principio de confianza legítima requiere necesariamente que la Administración Pública mediante sus acciones, condicione el comportamiento del administrado, que presume que su conducta es legítima y de ahí que el derecho le pertenece; sin embargo, no es cualquier discrepancia la que genera error de prohibición, error de derecho o lesión al principio de la confianza legítima, sino solamente aquellas donde se reconozca e infiera una interpretación confusa, difusa o desconocida de normas tributarias. Sobre este aspecto, la sentencia del Tribunal Contencioso Administrativo y la de esta Cámara coinciden, cuando señalan que por la naturaleza y la especialidad de la actividad que desarrollan las entidades bancarias, se puede deducir que tienen el suficiente conocimiento de la existencia del mecanismo consultivo en materia tributaria y, por consiguiente, no podría afirmarse la existencia de la buena fe en sus actuaciones, que evidentemente se aparta de lo establecido por el ordenamiento jurídico.

6.- Los edictos a que se refiere el párrafo segundo del ordinal 81 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional fueron publicados en las ediciones números 131, 132 y 133 del Boletín Judicial de los días 17, 18 y 19 de julio de 2024, respectivamente.

7.- Mediante escritos incorporados al expediente electrónico el 08 de agosto de 2024, Tatiana Martínez Villegas, cédula de identidad nro. 4-203-259, en representación del **Banco Promérica de Costa Rica S.A. y del Banco Lafise S.A.**; así como, Félix Alpízar Lobo, cédula de identidad nro. 2-0430-0328, en representación del **Banco Improsa S.A.**, formulan coadyuvancias activas a favor de sus representadas acreditando ser parte en diversos procesos judiciales en que resulta de aplicación la jurisprudencia impugnada, además de tener un interés legítimo en el resultado de este proceso, por su incidencia en su actividad económica.

8.- Por memorial incorporado al expediente electrónico en fecha 09 de agosto de 2024, Mario Gómez Pacheco, cédula de identidad

nro. 1-532-403 y Ernesto Jinesta Lobo, cédula de identidad nro. 4-139-117, formulan coadyuvancia activa en representación de la **Asociación Bancaria Costarricense**, alegando que ostentan un interés legítimo como entidad corporativa o de base asociativa que representa los intereses de todos los bancos agremiados, entre los cuales se encuentran el Banco Davivienda y el Banco Scotiabank, quienes interpusieron esta acción de inconstitucionalidad.

9.- Mediante resolución de las 09:21 horas del 20 de agosto de 2024 se tuvieron como coadyuvantes activos de esta acción al Banco Promerica de Costa Rica S.A., al Banco Lafise S.A., al Banco Improsa S.A. y a la Asociación Bancaria Costarricense. Asimismo, se tuvieron por contestadas las audiencias conferidas a la Procuraduría General de la República, al presidente de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia y al Director General de Tributación y se turnó el asunto a la magistrada Ingrid Hess Herrera.

10.- Se prescinde de la vista señalada en los artículos 10 y 85 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, con base en la potestad que otorga a la Sala el numeral 9 *ibídem*, al estimar suficientemente fundada esta resolución en principios y normas evidentes, así como en la jurisprudencia de este Tribunal.

11.- En los procedimientos se han cumplido las prescripciones de ley.

Redacta la Magistrada **Hess Herrera**; y,

Considerando:

I.- SOBRE LOS PRESUPUESTOS FORMALES DE ADMISIBILIDAD DE LA ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD. La acción de inconstitucionalidad es un proceso con requisitos técnicos específicos, que deben ser cumplidos a efecto de que la Sala logre, de forma válida, conocer el fondo de la impugnación. El artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, estipula los presupuestos de admisibilidad de la acción de inconstitucionalidad; entre estos se exige la existencia de un asunto base o previo pendiente de resolver, sea en vía judicial, o en el procedimiento para agotar la vía administrativa, en que se haya invocado la inconstitucionalidad como medio razonable para amparar el derecho o interés que se considera infringido. Por su parte, en el párrafo segundo y tercero de la misma norma, se regula de forma excepcional los presupuestos en los cuales no se requiere el asunto previo, es decir, cuando por la naturaleza del asunto no exista una lesión individual y directa, o bien, se trate de la tutela de intereses difusos o colectivos, o cuando la interpone de manera directa el contralor general de la República, el procurador general de la República, el fiscal general de la República o el defensor de los Habitantes. Sobre la exigencia de un asunto pendiente de resolver, la Sala, mediante sentencia número 1995-4190, señaló que la acción es *«un proceso de naturaleza incidental, y no de una acción directa o popular, con lo que se quiere decir que se requiere de la existencia de un asunto pendiente de resolver -sea ante los tribunales de justicia o en el procedimiento para agotar la vía administrativa- para poder acceder a la vía constitucional, pero de tal manera que la acción constituya un medio razonable para amparar el derecho considerado lesionado en el asunto principal, de manera que lo resuelto por el Tribunal Constitucional repercuta positiva o negativamente en dicho proceso pendiente de resolver, por cuanto se manifiesta sobre la constitucionalidad de las normas que deberán ser aplicadas en dicho asunto; y únicamente por excepción es que la legislación permite el acceso directo a esta vía -presupuestos de los párrafos segundo y tercero del artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional-»*. Por tal razón, la exigencia de un asunto previo pendiente de resolver no configura un mero requisito de forma, pues no basta con la existencia de un asunto base, ni con la invocación de la inconstitucionalidad, pues resulta indispensable que la acción constituya un medio razonable para amparar el derecho o interés que se considera vulnerado, lo que significa, que las normas recurridas deben ser aplicables en el asunto base –ver, en similar sentido, sentencias números 1990-1668, 1993-408, 1994-798, 1994-3615, 1995-409, 1995- 851, 1995-4190 y 1996-791-. Por otra parte, es oportuno indicar que existen otros recaudos técnicos que deben cumplirse, como por ejemplo, la determinación explícita de las normas impugnadas debidamente motivadas -en este caso, de orden jurisprudencial, cumpliéndose lo indicado en sentencias como la No. 2025000419 de las 9:20 horas del 8 de enero de 2025-, con referencia específica de los mandatos y principios constitucionales que se consideren infringidos, la autenticación mediante patrocinio letrado del escrito de interposición de la acción, la acreditación de las condiciones de legitimación -poderes y certificaciones-, así como la certificación literal del libelo de impugnación, los cuales, en caso de no ser aportadas por los accionantes, pueden ser prevenidos por la Presidencia de la Sala para su cumplimiento.

II.- LA LEGITIMACIÓN DE LA PARTE ACCIONANTE EN ESTE CASO. A partir de lo dicho en el párrafo anterior, en el caso concreto se tiene que las entidades financieras accionantes aducen acudir a esta Sala al tenor del párrafo primero del citado artículo 75, ofreciendo como asunto base los procesos de conocimiento interpuestos contra el Estado ante el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, tramitados en los expedientes 12-6546-1027-CA y 12-2972-1027-CA. En el primero de ellos, se encuentra pendiente de realizar el juicio oral y público, suspendido por la presente acción de inconstitucionalidad. El expediente 12-2972-1027-CA tiene sentencia de primera instancia y se encuentra pendiente de resolver el recurso de casación. Ambos procesos relativos a la aplicación de la metodología de la Asociación Bancaria Costarricense en el cálculo de la proporcionalidad que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta. En esa medida, cumplen el requisito de estar legitimadas para interponer la presente acción con base en el señalado párrafo del artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional. En conclusión, la presente acción es admisible por la forma, y en cuanto a la admisibilidad por razones de fondo y el carácter sustantivo de lo planteado se resuelve conforme se indica en los considerandos siguientes.

III.- SOBRE EL OBJETO DE ESTA ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD. El accionante indica que formula acción de inconstitucionalidad en contra de la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, contenida en los votos 1381-F-S1-2022, 1502-F-S1-2022 y 01905-F-S1-2023. Se cuestiona que, en esas tres sentencias, la *“Sala Primera optó por denegar la aplicación de los principios constitucionales de confianza legítima, seguridad y certeza jurídica, y buena fe, adoptando una postura que se considera contraria a la interpretación constitucional”*. Ahora bien, el propio accionante señala que *“reconoce la existencia de pronunciamientos previos de la Sala Primera que presentan variaciones en su interpretación sobre la misma materia, **destaca especialmente la relevancia de la más reciente sentencia** [01905-F-S1-2023]. Esta última, al ser la tercera que aborda la temática, consolida una línea jurisprudencial de la Sala Primera que se posiciona en contra de la aplicación de los principios constitucionales de confianza legítima, buena fe, seguridad, certeza jurídica y debido proceso, en contextos de fiscalización a entidades bancarias en lo concerniente al impuesto sobre la renta para los periodos de 1999 a 2005.”*

Por lo anterior, resulta de interés transcribir el contenido las sentencias cuestionadas en los memoriales de interposición, a saber:

Sentencia n°1502-F-S1-2022 del 29 de junio de 2022. Esta resolución de Sala Primera resuelve los agravios expresados por el mismo representante del banco accionante, Fabio Salas Chinchilla, en el proceso del Banco Scotiabank de Costa Rica contra el Estado (expediente acumulado No. 24-007600-0007-CO). Si bien apuntó motivos de forma, que fueron descartados, se ingresó al fondo del asunto, en los siguientes términos:

"(...) VIII.- De previo a resolver los agravios, resulta oportuno y necesario tener presente que el principio de confianza legítima ha sido desarrollado de forma amplia y continua por la Sala Constitucional. En ese sentido, el Órgano Constitucional ha señalado: "(...) Sobre el desarrollo de este principio y su profunda raigambre constitucional, la doctrina nacional ha manifestado lo siguiente: "Este principio surge en la República Federal de Alemania y, luego, es recogido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, para definir una situación digna de ser amparada al haber sido violada la confianza puesta en la acción de la Administración Pública. El Tribunal Supremo Español, en su sentencia del 1º de febrero de 1990, consideró que este principio ha de ser aplicado, no tan sólo cuando se produzca cualquier tipo de convicción psicológica en el particular beneficiado, sino más bien cuanto se basa en signos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes para que le induzcan razonablemente a confiar en la legalidad de la actuación administrativa, unido a que, dada la ponderación de intereses en juego interés individual e interés general- la revocación o dejación sin efectos del acto, hace crecer en el patrimonio del beneficiado que confió razonablemente en dicha situación administrativa, unos perjuicios que no tiene por qué soportar derivados de unos gastos o inversiones que solo pueden serle restituidos con graves perjuicios en su patrimonio. En cuanto a los requisitos del principio de confianza legítima, la doctrina española, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo Español, ha establecido los siguientes: Debe mediar un acto 1) de la administración lo suficientemente concluyente para provocar en el afectado uno de los tres tipos siguientes de confianza: a) confianza del afectado en que la Administración Pública actúa correctamente; b) confianza del afectado en que es lícita la conducta que mantiene en su relación con la Administración Pública, al existir un eventual error de prohibición; c) confianza del afectado en que sus expectativas como interesado son razonables. 2) La Administración Pública debe provocar signos (actos o hechos) externos que, incluso, sin necesidad de ser jurídicamente vinculantes, orienten al administrado hacia una determinada conducta que de no ser por la apariencia de legalidad creada no hubiere efectuado. 3) Un acto de la Administración Pública (v. gr. un reglamento que reconoce o constituye una situación jurídica individualizada en cuya estabilidad confía el administrado. 4) La causa idónea para provocar la confianza legítima del afectado no puede provocarse por la mera negligencia, tolerancia, ignorancia de la Administración Pública o lo irracional de lo pretendido por el administrado. 5) El administrado debe cumplir los deberes y obligaciones que le competen. El quebranto del principio de la confianza legítima provoca, indudablemente, varios efectos jurídicos de importancia, veamos: 1) Actúa como límite al ejercicio de las potestades discrecionales. 2) Opera como una garantía del principio de igualdad. 3) Provoca el deber de la Administración pública de resarcir la frustración de las expectativas legítimas y los derechos subjetivos lesionados. El principio de la confianza legítima, junto con el de la buena fe en las relaciones jurídico-administrativas, dimana del principio de igualdad jurídica, esto es, la certidumbre de las relaciones con los poderes públicos, saber, el administrado, a qué atenerse con éstos, quienes deben evitar las situaciones objetivamente confusas y mantener las situaciones jurídicas, aunque no sean absolutamente conformes con el ordenamiento jurídico. Este principio, se concreta, entre otros supuestos, con la teoría de la intangibilidad de los actos propios declarativos de derechos para el administrado, la limitación de los actos de gravamen y la irretroactividad. Encuentra aplicación, también, cuando una administración pública dicta y realiza una serie de actos y de actuaciones, que, aunque jurídicamente incorrectas, generan una serie de expectativas en el administrado creyendo que ostenta una situación jurídica conforme con el ordenamiento jurídico (...)" (ver sentencia N° 2010-010171 de las 9:58 horas del 11 de junio de 2010). De lo expuesto se deriva que el principio de confianza legítima, no es oponible a todas las acciones emanadas de las administraciones, y, además, debe constarse no solo la certeza del administrado en cuanto a que su proceder era correcto, sino la buena fe de este y la razonabilidad de su pretensión. En igual sentido esta Cámara ya ha señalado que la aplicación del principio de confianza legítima tiene como presupuesto necesario que la Administración, mediante una o varias actuaciones, haya determinado el comportamiento del particular, quien puede presumir, con base en estas, la legitimidad de su conducta (sentencia 93-2011 de las nueve horas cinco minutos del tres de febrero de dos mil once) y se ha especificado que, no es cualquier discrepancia la que genera error de prohibición, error de derecho o lesión al principio de la confianza legítima, sino solamente aquellas donde se reconozca e infiera una interpretación confusa, difusa o desconocida de normas tributarias. También cuando sea la propia Administración quien autorice expresamente un comportamiento mediante un criterio que luego desaplicó en lesión del principio de intangibilidad de los actos propios, siempre y cuando ese criterio no haya sido desautorizado por otro posterior y este sea acorde al ordenamiento jurídico. (Sentencia 17-2018 de las dieciséis horas quince minutos del once de enero de dos mil dieciocho). En la especie, el casacionista asienta su argumentación en que la administración Tributaria emitió una serie de actos que le hicieron suponer que su actuación era correcta. No obstante, lo cierto es que el ordenamiento jurídico tiene previsto un procedimiento específico mediante el cual los administrados pueden obtener de la Administración Tributaria, criterios que generen esa certeza y de los cuales sí se deriva la confianza aducida. En ese sentido, el banco actor, hoy casacionista, en su condición de contribuyente, tenía la opción de realizar la consulta tributaria en los términos del canon 119 del CNPT, que antes de la reforma del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria", establecía: "Artículo 119.- Consultas. Quien tenga un interés personal y directo, puede consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. A ese efecto, el consultante debe exponer en escrito especial, con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y puede asimismo expresar su opinión fundada. La nota o escrito en que se formule la consulta debe ser presentada con copia fiel de su original, la que debidamente sellada y con indicación de la fecha de su presentación, debe ser devuelta como constancia al interesado. / La consulta presentada antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada o, en su caso, dentro del término para el pago del tributo, exime de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si es pagado dicho excedente dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificada la respectiva resolución. / Para evacuar la consulta la Administración dispone de cuarenta y cinco días y si al vencimiento de dicho término, no dicta resolución, se debe entender aprobada la interpretación del consultante, si éste la ha expuesto. / Dicha aprobación se limita al

caso concreto consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución que en el futuro dicte la Administración. / Es nula la consulta evacuada sobre la base de datos inexactos proporcionados por el consultante". De la norma transcrita se evidencia que la consulta tributaria es el mecanismo válido que le hubiese permitido alegar la existencia de un criterio capaz de generar un acto favorable para el caso concreto, puesto que ya esta Cámara ha señalado que, al realizarse esa consulta, la Administración Tributaria se obliga a aceptar el pago del impuesto del periodo de interés, conforme a la interpretación aprobada de la norma o situación fáctica relevante, en tanto no emita una nueva resolución que afecte o modifique su interpretación del caso concreto, y siempre que las condiciones fácticas de la declaración, sean idénticas a las que fueron sometidas a consulta y por tanto no puede en esa inteligencia, obligar a un pago diverso ni aplicar multas por desembolsos realizados acorde a la consulta así aprobada. (Sentencia 288 – 2017 del 16 de marzo de 2017). Entonces, esta Sala concuerda con las personas juzgadoras al señalar que en razón de tal procedimiento no fue el empleado en este caso, resulta inaplicable el principio de confianza legítima por la carencia de seguimiento de las formas jurídicas establecidas al efecto. Es decir, quien reclama, no cumplió con su deber de seguir el procedimiento prescrito por el ordenamiento (consulta tributaria), por lo que no se emitió acto que permita ahora alegar un precedente resuelto por la Administración Tributaria capaz de obligarla. También coincide esta Sala con el Tribunal, cuando señala que por la naturaleza de la actividad que desarrolla el banco actor, se puede inferir que tiene conocimiento pleno de la existencia del mecanismo consultivo y, por consiguiente, no podría afirmarse la existencia de la buena fe en su proceder que está a todas luces apartado de lo dispuesto en el ordenamiento jurídico. A mayor abundamiento de razones, considera esta Cámara, resulta relevante el hecho de que la Administración Tributaria en el ejercicio de sus potestades, está facultada para realizar las rectificaciones y ajustes correspondientes para asegurar la correcta aplicación de las normas, pues estas responden a principios constitucionales con marcado interés social, como lo es la obligación de contribuir con el gasto público. A partir de lo anterior, es cierto además, como afirmó el Tribunal, que resulta innecesario el examen de la documentación y actuaciones alegada por la actora y sustentadas en diferentes pruebas, porque al determinarse que el procedimiento empleado no fue el correcto para generar la confianza expuesta, entonces a nada llevaría ese análisis. En igual sentido sucede ahora en casación, en cuanto a los argumentos relativos a la legitimación de la Asociación Bancaria, puesto que también resulta estéril ese debate, al no haberse empleado el mecanismo de la consulta tributaria. En adición a todo lo anterior, se destaca el hecho de que, a pesar de que el banco actor, en su condición de contribuyente, no siguió el trámite de consulta tributaria para realizar el establecimiento de la viabilidad de la fórmula de cálculo, lo cierto es que sí obtuvo el efecto de aquella, puesto que la Administración Tributaria dispuso, no cobrar intereses y multas tal y como el mismo recurrente lo acepta en su recurso. Por todo lo anterior, no se conciben las indebidas valoraciones probatorias, ni las lesiones normativas y de principios constitucionales acusados, por lo que los cargos analizados deberán rechazarse. En cuanto al último alegato, una vez analizada la valoración realizada por el Tribunal, respecto del Informe N° DFOE-IP-06 del 16 de junio del 2005 de la Contraloría General de la República, se deduce que lleva este razón cuando afirma que la Administración Tributaria, tomó las medidas pertinentes, incluida la fiscalización, para que se verificara si los gastos no deducibles correspondían a ingresos no gravables, lo cual se materializó a través del inicio de las actuaciones fiscalizadoras, con el correspondiente traslado de cargos y la determinación respectiva. En ese contexto, también resulta irrelevante el argumento de que el informe de la Contraloría General de la República analizó solo los bancos privados, puesto que lo cierto es que los hallazgos respecto de la metodología derivaron en la recomendación de que la Administración realizara las fiscalizaciones, lo cual, como se indicó supra fue precisamente lo que hizo y es en ese proceso donde de manera individualizada y detallada, valoró lo señalado por la Contraloría, en cada uno de las declaraciones presentadas por el banco actor. Así, no se evidencia yerro alguno respecto a la valoración del informe, en las declaraciones de renta, las declaraciones de los testigos, ni tampoco se evidencia la indebida aplicación normativa alegada; deviniendo entonces el rechazo del agravio también en este aspecto. (...)"

Por su parte, en la **Sentencia n° 1381-F-S1-2022 del 16 de junio de 2022**, la Sala Primera resolvió los agravios expresados en el proceso de BICSA Servicios S.A. contra el Estado, en donde si bien se apuntaron motivos de forma que fueron descartados, se ingresó al fondo del asunto, en los siguientes términos:

"XI. (...) De la simple lectura de la norma se puede evidenciar que la consulta tributaria es el mecanismo válido que le hubiese permitido alegar a quien presentó su solicitud ante la Administración, la existencia de un criterio capaz de generar un acto favorable para el caso concreto, puesto que, al realizarse esa consulta, la Administración Tributaria se obliga a aceptar el pago del impuesto del periodo de interés, conforme a la interpretación aprobada de la norma o situación fáctica relevante, en tanto no emita una nueva resolución que afecte o modifique su interpretación del caso concreto, y siempre que las condiciones fácticas de la declaración, sean idénticas a las que fueron sometidas a consulta y por tanto no puede en esa inteligencia, obligar a un pago diverso ni aplicar multas por desembolsos realizados acorde a la consulta así aprobada. (Sentencia 288 – 2017 del 16 de marzo de 2017). Entonces, esta Sala concuerda con las personas juzgadoras al señalar que en razón de tal procedimiento no fue el empleado en este caso, resultan improcedentes los alegatos traídos a litigio por el Banco, por la carencia de seguimiento de las formas jurídicas establecidas al efecto. Es decir, quien reclama, no cumplió con su deber de seguir el procedimiento prescrito por el ordenamiento (consulta tributaria), por lo que no se emitió acto que permita ahora alegar un precedente resuelto por la Administración Tributaria capaz de obligarla. Aunado a esto, y en relación con los alegatos vertidos sobre la apariencia de legalidad de los oficios y el principio de confianza legítima alegado, debe tenerse presente que ese principio ha sido desarrollado de forma amplia y continua por la Sala Constitucional señalando: "(...) Sobre el desarrollo de este principio y su profunda raigambre constitucional, la doctrina nacional ha manifestado lo siguiente: "Este principio surge en la República Federal de Alemania y, luego, es recogido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, para definir una situación digna de ser amparada al haber sido violada la confianza puesta en la acción de la Administración Pública. El Tribunal Supremo Español, en su sentencia del 1º de febrero de 1990, consideró que este principio ha de ser aplicado, no tan sólo cuando se produzca cualquier tipo de convicción psicológica en el particular beneficiado, sino más bien cuando se basa en signos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes para que le induzcan razonablemente a confiar en la legalidad de la actuación administrativa, unido a que, dada la ponderación de intereses en juego interés individual e interés general- la revocación o dejación sin efectos del acto, hace crecer en el patrimonio del beneficiado que confió razonablemente en dicha situación administrativa, unos perjuicios que no

tiene por qué soportar derivados de unos gastos o inversiones que solo pueden serle restituidos con graves perjuicios en su patrimonio. En cuanto a los requisitos del principio de confianza legítima, la doctrina española, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo Español, ha establecido los siguientes: Debe mediar un acto 1) de la administración lo suficientemente concluyente para provocar en el afectado uno de los tres tipos siguientes de confianza: a) confianza del afectado en que la Administración Pública actúa correctamente; b) confianza del afectado en que es lícita la conducta que mantiene en su relación con la Administración Pública, al existir un eventual error de prohibición; c) confianza del afectado en que sus expectativas como interesado son razonables. 2) La Administración Pública debe provocar signos (actos o hechos) externos que, incluso, sin necesidad de ser jurídicamente vinculantes, orienten al administrado hacia una determinada conducta que de no ser por la apariencia de legalidad creada no hubiere efectuado. 3) Un acto de la Administración Pública v. gr. un reglamento que reconoce o constituye una situación jurídica individualizada en cuya estabilidad confía el administrado. 4) La causa idónea para provocar la confianza legítima del afectado no puede provocarse por la mera negligencia, tolerancia, ignorancia de la Administración Pública o lo irracional de lo pretendido por el administrado. 5) El administrado debe cumplir los deberes y obligaciones que le competen. El quebranto del principio de la confianza legítima provoca, indudablemente, varios efectos jurídicos de importancia, veamos: 1) Actúa como límite al ejercicio de las potestades discrecionales. 2) Opera como una garantía del principio de igualdad. 3) Provoca el deber de la Administración pública de resarcir la frustración de las expectativas legítimas y los derechos subjetivos lesionados. El principio de la confianza legítima, junto con el de la buena fe en las relaciones jurídico-administrativas, dimana del principio de igualdad jurídica, esto es, la certidumbre de las relaciones con los poderes públicos, saber, el administrado, a qué atenerse con éstos, quienes deben evitar las situaciones objetivamente confusas y mantener las situaciones jurídicas, aunque no sean absolutamente conformes con el ordenamiento jurídico. Este principio, se concreta, entre otros supuestos, con la teoría de la intangibilidad de los actos propios declarativos de derechos para el administrado, la limitación de los actos de gravamen y la irretroactividad. Encuentra aplicación, también, cuando una administración pública dicta y realiza una serie de actos y de actuaciones, que, aunque jurídicamente incorrectas, generan una serie de expectativas en el administrado creyendo que ostenta una situación jurídica conforme con el ordenamiento jurídico (...)” (ver sentencia N° 2010-010171 de las 9:58 horas del 11 de junio de 2010). De lo expuesto se deriva que el principio de confianza legítima no es oponible a todas las acciones emanadas de las administraciones, y, además, debe constarse no solo la certeza del administrado en cuanto a que su proceder era correcto, sino **la buena fe de este y la razonabilidad de su pretensión**. En igual sentido esta Cámara ya ha señalado que la aplicación del principio de confianza legítima tiene como presupuesto necesario que la Administración, mediante una o varias actuaciones, haya determinado el comportamiento del particular, quien puede presumir, con base en estas, la legitimidad de su conducta (sentencia 93–2011 de las nueve horas cinco minutos del tres de febrero de dos mil once) y se ha especificado que, no es cualquier discrepancia la que genera error de prohibición, error de derecho o lesión al principio de la confianza legítima, sino solamente aquellas donde se reconozca e infiera una interpretación confusa, difusa o desconocida de normas tributarias. También cuando sea la propia Administración quien autorice expresamente un comportamiento mediante un criterio que luego desaplicó en lesión del principio de intangibilidad de los actos propios, siempre y cuando ese criterio no haya sido desautorizado por otro posterior y este sea acorde al ordenamiento jurídico. (Sentencia 17–2018 de las dieciséis horas quince minutos del once de enero de dos mil dieciocho). En esos aspectos, también coincide esta Sala con el Tribunal, cuando señala que por la naturaleza de la actividad que desarrolla el banco actor, se puede inferir que tiene conocimiento pleno de la existencia del mecanismo consultivo y, por consiguiente, no podría afirmarse la existencia de la buena fe en su proceder que está a todas luces apartado de lo dispuesto en el ordenamiento jurídico. A mayor abundamiento de razones, resulta relevante el hecho de que la Administración Tributaria en el ejercicio de sus potestades, está facultada para realizar las rectificaciones y ajustes correspondientes para asegurar la correcta aplicación de las normas, pues estas responden a principios constitucionales con marcado interés social, como lo es la obligación de contribuir con el gasto público. En adición a todo lo anterior, se destaca el hecho de que, a pesar de que el Banco actor, en su condición de contribuyente, no siguió el trámite de consulta tributaria para realizar el establecimiento de la viabilidad de la fórmula de cálculo, lo cierto es que sí obtuvo el efecto de aquella, puesto que la Administración Tributaria dispuso, no cobrar intereses y mutas tal y como el mismo recurrente lo acepta en su recurso. Por otra parte, es cierto, como afirmó el Tribunal, que resulta innecesario el examen de la documentación, testimonios y otras pruebas, porque al determinarse que el procedimiento empleado no fue el correcto para generar la certeza aducida, entonces a nada llevaría ese análisis. En cuanto al último alegato, una vez analizada la valoración realizada por el Tribunal, respecto del Informe DFOE-IP-06 del 16 de junio del 2005 de la Contraloría General de la República, se deduce que lleva este razón cuando afirma que la Administración Tributaria tomó las medidas pertinentes, incluida la fiscalización, para que se verificara si los gastos no deducibles correspondían a ingresos no gravables, lo cual se materializó a través del inicio de las actuaciones fiscalizadoras, con el correspondiente traslado de cargos y la determinación respectiva. En ese contexto, también resulta irrelevante el argumento de que el informe de la Contraloría General de la República obligaba a hacer un análisis interinstitucional previo, puesto que lo cierto es que los hallazgos respecto de la metodología derivaron en la recomendación de que la Administración realizara las fiscalizaciones, lo cual, como se indicó supra fue precisamente lo que hizo y es en ese proceso donde de manera individualizada y detallada, valoró lo señalado por la Contraloría, en cada uno de las declaraciones presentadas por el banco actor. En igual sentido sucede ahora en casación, en cuanto a la reiteración de esos argumentos y los relativos a la legitimación de la Asociación Bancaria, puesto que también resulta estéril ese debate, al no haberse empleado el mecanismo de la consulta tributaria, por ser la posición que avala esta Cámara. Por todo lo anterior, no se conciben las indebidas valoraciones y omisiones probatorias, ni las lesiones normativas y de principios constitucionales acusados, por lo que los cargos analizados deberán rechazarse. (...)”

Por último, la tercera sentencia nro. **01905-F-S1-2023 del 2 de noviembre de 2023**, señala:

“(...) En la sentencia 2973-F-S1-2020 de las 9 horas 55 minutos del 17 de diciembre de 2020, dictada en proceso de conocimiento y de lesividad acumulados, cuyas partes fueron Corporación Accionaria Citibank de Costa Rica S.A. (iniciado por Banco Citibank de Costa Rica S.A.) y el Estado, esta Sala desestimó los agravios sustantivos indirectos planteados entonces por el Estado contra la sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda que, en síntesis, había decretado la nulidad del procedimiento determinativo que había sido seguido contra aquel Banco, así como de las conductas administrativas subsecuentes,

y que había declarado la falta de interés actual respecto de la lesividad; esta sentencia se mantuvo incólume, pues finalmente el recurso de casación fue declarado (por mayoría) sin lugar. En dicho proceso se discutió también sobre el alcance del oficio del oficio DGT-1659-03 y el principio de confianza legítima. En esa oportunidad, esta Cámara concluyó —en lo que interesa para relacionarlo con el subjúdice— que Citibank formaba parte de la Asociación Bancaria Costarricense, pero que “En todo caso, aunque así no fuera, ha de recordarse que en el oficio DGT-1659-03, el Director General de Tributación indicó que consideraba “razonable y correcta la metodología indicada, para efecto de calcular el gasto financiero no deducible, los gastos administrativos no deducibles y el gasto por diferencial cambiario no deducible de los bancos del sistema bancario nacional.”, por lo que la discusión aquí planteada carece de relevancia, pues la aprobación no se limitó a los integrantes de la asociación consultante, sino que se aprobó para los bancos del sistema bancario. De suyo, la actora derivaba expectativas fundadas y razonables de la aprobación de la metodología” (el subrayado y negrita se añaden). Ahora bien, en el fallo 1381-F-S1-2022 de las 9 horas 42 minutos del 16 de junio de 2022, emitido dentro de proceso de conocimiento y de lesividad acumulados, cuyas partes fueron Bicsa Servicios S.A. y el Estado, esta Cámara declaró sin lugar los recursos de casación presentados por ambas partes contra la resolución del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda que, en lo que interesa al subjúdice, había declarado parcialmente con lugar la demanda únicamente respecto de resoluciones relativas a la liquidación de intereses (no así respecto de las resoluciones del procedimiento determinativo); y había —en lo medular— declarado también parcialmente con lugar la lesividad planteada contra la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que había revocado parcialmente la resolución determinativa. Ese proceso igualmente versó sobre los alcances del oficio DGT-1659-03 y el principio de confianza legítima. Al efecto, esta Sala indicó que la consulta tributaria prevista en el canon 119 del CNPT —antes de su reforma— era “(...) el mecanismo válido que le hubiese permitido alegar a quien presentó su solicitud ante la Administración, la existencia de un criterio capaz de generar un acto favorable para el caso concreto, puesto que, al realizarse esa consulta, la Administración Tributaria se obliga a aceptar el pago del impuesto del periodo de interés, conforme a la interpretación aprobada de la norma o situación fáctica relevante, en tanto no emita una nueva resolución que afecte o modifique su interpretación del caso concreto, y siempre que las condiciones fácticas de la declaración, sean idénticas a las que fueron sometidas a consulta y por tanto no puede en esa inteligencia, obligar a un pago diverso ni aplicar multas por desembolsos realizados acorde a la consulta así aprobada. (...) esta Sala concuerda con las personas juzgadoras al señalar que en razón de tal procedimiento no fue el empleado en este caso, resultan improcedentes los alegatos traídos a litigio por el Banco, por la carencia de seguimiento de las formas jurídicas establecidas al efecto. Es decir, quien reclama, no cumplió con su deber de seguir el procedimiento prescrito por el ordenamiento (consulta tributaria), por lo que no se emitió acto que permita ahora alegar un precedente resuelto por la Administración Tributaria capaz de obligarla. Aunado a esto, y en relación con los alegatos vertidos sobre la apariencia de legalidad de los oficios y el principio de confianza legítima alegado (...) [este último principio] no es oponible a todas las acciones emanadas de las administraciones, y, además, debe constarse no solo la certeza del administrado en cuanto a que su proceder era correcto, sino la buena fe de este y la razonabilidad de su pretensión. En igual sentido esta Cámara ya ha señalado que la aplicación del principio de confianza legítima tiene como presupuesto necesario que la Administración, mediante una o varias actuaciones, haya determinado el comportamiento del particular, quien puede presumir, con base en estas, la legitimidad de su conducta (sentencia 93–2011 de las nueve horas cinco minutos del tres de febrero de dos mil once) y se ha especificado que, no es cualquier discrepancia la que genera error de prohibición, error de derecho o lesión al principio de la confianza legítima, sino solamente aquellas donde se reconozca e infiera una interpretación confusa, difusa o desconocida de normas tributarias. También cuando sea la propia Administración quien autorice expresamente un comportamiento mediante un criterio que luego desaplicó en lesión del principio de intangibilidad de los actos propios, siempre y cuando ese criterio no haya sido desautorizado por otro posterior y este sea acorde al ordenamiento jurídico. (Sentencia 17–2018 de las dieciséis horas quince minutos del once de enero de dos mil dieciocho). En esos aspectos, también coincide esta Sala con el Tribunal, cuando señala que por la naturaleza de la actividad que desarrolla el banco actor, se puede inferir que tiene conocimiento pleno de la existencia del mecanismo consultivo y, por consiguiente, no podría afirmarse la existencia de la buena fe en su proceder que está a todas luces apartado de lo dispuesto en el ordenamiento jurídico. (...) En adición a todo lo anterior, se destaca el hecho de que, a pesar de que el Banco actor, en su condición de contribuyente, no siguió el trámite de consulta tributaria para realizar el establecimiento de la viabilidad de la fórmula de cálculo, lo cierto es que sí obtuvo el efecto de aquella, puesto que la Administración Tributaria dispuso, no cobrar intereses y multas tal y como el mismo recurrente lo acepta en su recurso. (...). Posteriormente, en sentencia 1502-F-S1-2022 de las 14 horas 10 minutos del 29 de junio de 2022, dictada en proceso de conocimiento y de lesividad acumulados, cuyas partes fueron Banco Scotiabank de Costa Rica S.A. y el Estado, en el cual también se debatió el tema indicado en los antecedentes recién citados, este Órgano de Casación desestimó también los recursos de casación formulados por ambas partes y, de manera similar al último de los fallos (1381-F-S1-2022), descartó la aplicación del principio de confianza legítima a favor del banco, y en particular su buena fe, en el tanto este no planteó la consulta tributaria del artículo 119 del CNPT, sino que fue la Asociación Bancaria Costarricense. Se observa así que sobre la aplicación del principio de confianza legítima derivada del oficio DGT-1659-03 (acto y alegato que ha sido aducido tanto en los tres antecedentes y el subjúdice como un motivo de nulidad de las conductas determinativas del impuesto y las subsecuentes), aunque sin advertirlo expresamente, esta Sala adoptó una nueva posición luego de profundizar sobre la figura de la consulta tributaria prevista en el mandato 119 del CNPT y los efectos que produce al sujeto consultante. Se reitera en el sublite el último de estos criterios. Tal y como se señaló desde la sentencia 1381-F-S1-2022, el principio de confianza legítima ha sido desarrollado de forma amplia y continua por la Sala Constitucional, la que ha indicado que según la doctrina nacional “Este principio surge en la República Federal de Alemania y, luego, es recogido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, para definir una situación digna de ser amparada al haber sido violada la confianza puesta en la acción de la Administración Pública. El Tribunal Supremo Español, en su sentencia del 1º de febrero de 1990, consideró que este principio ha de ser aplicado, no tan sólo cuando se produzca cualquier tipo de convicción psicológica en el particular beneficiado, sino más bien cuando se basa en signos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes para que le induzcan razonablemente a confiar en la legalidad de la actuación administrativa, unido a que, dada la ponderación de intereses en juego interés individual e interés general- la revocación o dejación sin efectos del acto, hace crecer en

el patrimonio del beneficiado que confió razonablemente en dicha situación administrativa, unos perjuicios que no tiene por qué soportar derivados de unos gastos o inversiones que solo pueden serle restituidos con graves perjuicios en su patrimonio. En cuanto a los requisitos del principio de confianza legítima, la doctrina española, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo Español, ha establecido los siguientes: Debe mediar un acto 1) de la administración lo suficientemente concluyente para provocar en el afectado uno de los tres tipos siguientes de confianza: a) confianza del afectado en que la Administración Pública actúa correctamente; b) confianza del afectado en que es lícita la conducta que mantiene en su relación con la Administración Pública, al existir un eventual error de prohibición; c) confianza del afectado en que sus expectativas como interesado son razonables. 2) La Administración Pública debe provocar signos (actos o hechos) externos que, incluso, sin necesidad de ser jurídicamente vinculantes, orienten al administrado hacia una determinada conducta que de no ser por la apariencia de legalidad creada no hubiere efectuado. 3) Un acto de la Administración Pública v. gr. un reglamento que reconoce o constituye una situación jurídica individualizada en cuya estabilidad confía el administrado. 4) La causa idónea para provocar la confianza legítima del afectado no puede provocarse por la mera negligencia, tolerancia, ignorancia de la Administración Pública o lo irracional de lo pretendido por el administrado. 5) El administrado debe cumplir los deberes y obligaciones que le competen. El quebranto del principio de la confianza legítima provoca, indudablemente, varios efectos jurídicos de importancia, veamos: 1) Actúa como límite al ejercicio de las potestades discrecionales. 2) Opera como una garantía del principio de igualdad. 3) Provoca el deber de la Administración pública de resarcir la frustración de las expectativas legítimas y los derechos subjetivos lesionados. El principio de la confianza legítima, junto con el de la buena fe en las relaciones jurídico-administrativas, dimana del principio de igualdad jurídica, esto es, la certidumbre de las relaciones con los poderes públicos, saber, el administrado, a qué atenerse con éstos, quienes deben evitar las situaciones objetivamente confusas y mantener las situaciones jurídicas, aunque no sean absolutamente conformes con el ordenamiento jurídico. Este principio, se concreta, entre otros supuestos, con la teoría de la intangibilidad de los actos propios declarativos de derechos para el administrado, la limitación de los actos de gravamen y la irretroactividad. Encuentra aplicación, también, cuando una administración pública dicta y realiza una serie de actos y de actuaciones, que, aunque jurídicamente incorrectas, generan una serie de expectativas en el administrado creyendo que ostenta una situación jurídica conforme con el ordenamiento jurídico (...)” (ver sentencia N° 2010-010171 de las 9:58 horas del 11 de junio de 2010)”. En ese antecedente de esta Sala Primera, a partir de la sentencia del Alto Tribunal, se refirió que el principio de confianza legítima no es oponible a todas las acciones emanadas de las administraciones y, además, que para su aplicación debe constarse “no solo la certeza del administrado en cuanto a que su proceder era correcto, sino la buena fe de este y la razonabilidad de su pretensión. En igual sentido esta Cámara ya ha señalado que la aplicación del principio de confianza legítima tiene como presupuesto necesario que la Administración, mediante una o varias actuaciones, haya determinado el comportamiento del particular, quien puede presumir, con base en estas, la legitimidad de su conducta (sentencia 93–2011 de las nueve horas cinco minutos del tres de febrero de dos mil once) y se ha especificado que, no es cualquier discrepancia la que genera error de prohibición, error de derecho o lesión al principio de la confianza legítima, sino solamente aquellas donde se reconozca e infiera una interpretación confusa, difusa o desconocida de normas tributarias. También cuando sea la propia Administración quien autorice expresamente un comportamiento mediante un criterio que luego desaplicó en lesión del principio de intangibilidad de los actos propios, siempre y cuando ese criterio no haya sido desautorizado por otro posterior y este sea acorde al ordenamiento jurídico. (Sentencia 17–2018 de las dieciséis horas quince minutos del once de enero de dos mil dieciocho)”. Esta posición fue reiterada en el fallo 1502-F-S1-2022. En esta misma línea, para el subjúdice, esta Sala comparte el criterio expuesto el Tribunal en la sentencia recurrida. **El BPDC tenía pleno conocimiento de la existencia del mecanismo de consulta previsto en el canon 119 del CNPT y de los efectos de este. Sin embargo, no siguió tal cauce procesal, lo que descarta su buena fe y consecuentemente la aplicación del principio de confianza a los efectos de obtener la declaratoria de invalidez de las conductas administrativas impugnadas en este proceso. Asimismo, al determinarse que el procedimiento empleado no fue el correcto para generarle confianza legítima al ente bancario, resulta estéril el análisis de los elementos probatorios, pues a nada conducen en el tanto tienen por premisa la corrección del procedimiento empleado para obtener un criterio de la Administración Tributaria, lo cual fue descartado por el Tribunal y ahora por esta Cámara. Igual acontece con relación a los argumentos relativos a la legitimación de la Asociación Bancaria Costarricense. Por demás, en cuanto al examen del informe DFOE-IP-06 de la Contraloría General de República, revisada la posición del Tribunal, esta Sala encuentra que lleva razón en cuanto determinó que el traslado de cargos y las resoluciones determinativas cumplen con dicho informe, el cual ordenó se adoptaran las medidas pertinentes entre ellas, la fiscalización. Así las cosas, se desestiman los reparos aglutinados como primer motivo. (El resaltado no es original)**

Sobre el particular, la PGR puntualiza que es importante resaltar de la lectura detenida de la jurisprudencia cuestionada que la Sala Primera de la Corte en ningún momento está desconociendo la doctrina de la Sala Constitucional relacionada con el principio de confianza legítima. En los asuntos concretos de los bancos concernidos, que conoció por la vía del recurso de casación, tan solo consideró que de la prueba allegada a los autos no se cumplían los presupuestos para aplicarla válidamente en cada uno de ellos. Es decir, el aludido principio sirvió como parámetro de legalidad en los fallos impugnados y fue objeto del respectivo análisis exegético por esa Sala de Casación, con lo que no fue ignorado, ni obviado al momento de resolver. De igual forma, refiere que la jurisprudencia emitida por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia tiene asidero constitucional, en tanto la confianza legítima para configurarse, requiere de una serie de elementos que no se vislumbran en los hechos y actos que dan origen a estos procesos y que, como bien han indicado tanto el Tribunal Contencioso Administrativo, como la Sala Primera, no se puede confirmar la existencia de ese principio y, por ende, no resultaba de aplicación para aquellos casos específicos. Tales elementos, como bien señala el órgano asesor, se encuentran determinados en la decisión N° 2020019274 de las 16:30 horas del 7 de octubre de 2020 de este Tribunal Constitucional, que en lo que interesa indica:

“Como es bien sabido, la confianza legítima es un concepto acuñado en el Derecho Alemán (Vertrauensschutz), donde tiene rango constitucional, derivado del principio de seguridad jurídica y en otros ordenamientos jurídicos también del principio de buena fe. Este principio es de vieja data. En efecto, ya el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJCE), pese a que no estaba recogido en los Tratados Constitutivos, lo reconoció en 1973 en materia de función pública (As. 81/1972 del 5 de junio). Para su

correcta interpretación y aplicación, según la doctrina, se exigen de ciertos requisitos: 1) que haya una acción de las autoridades comunitarias que justifique las legítimas expectativas de los afectados (y, en este sentido, es posible tanto una medida legal como ilegal que confiera beneficios, prácticas administrativas, promesas realizadas, información errónea suministrada, cambios normativos sorpresivos, etc.), 2) Las expectativas de la persona que tiene una base subjetiva deben, en su caso, ser reconocidas y consideradas por un observador externo y ser capaces, de esa forma, de adquirir una base y dimensión objetiva de tal forma que se conviertan en lo que el Tribunal denomina “esperanzas fundadas” no contrarias al Derecho Comunitario; y 3) es preciso que en la valoración de los intereses de la persona afectada en contraposición con el interés público en presencia, este último no sea preponderante. Como puede observarse, si el Estado como patrono y como tal hacen un aporte a un régimen de jubilaciones o pensiones para financiar las jubilaciones y pensiones de los trabajadores activos, hay una expectativa fundada en él de que esos recursos serán utilizados para ese fin, de ahí que no resulta legítimo y acorde con los principios de seguridad jurídica y buena fe que luego el Estado, en uso de la potestad tributaria, retome esos recursos y desmejore el monto de la jubilación o pensión. Además, en este caso la ponderación entre el interés público y el interés de la persona no se ve afectado, toda vez que la exigencia del aporte del Estado en su doble condición es a causa de un expreso mandato constitucional, por lo que, actuar en sentido contrario, conllevaría vulnerar el Derecho de la Constitución (principios, valores y normas) y, por consiguiente, afectar los intereses públicos”

Por su parte, la Dirección de Tributación explica que, dentro de las diversas posibilidades de consulta, existe en la legislación tributaria un procedimiento específico, mediante el cual los administrados pueden obtener de la Administración Tributaria, criterios que generen la certeza y seguridad jurídica alegada, así como la confianza legítima aducida por los accionantes. En ese sentido, la ley prevé la figura de la consulta tributaria contemplada en el canon 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. De ahí que, el oficio DGT-1659-03 del 02 de diciembre del 2003, se constituye en una simple opinión, y que el procedimiento para obtener -en principio- las consecuencias jurídicas de confianza legítima, buena fe, seguridad jurídica e intangibilidad de los actos propios, debió ser a partir del seguimiento del procedimiento establecido en el numeral 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, procedimiento que según se acreditó en los fallos impugnados no se siguió por parte de la asociación involucrada.

En esa misma línea, la Presidencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, afirma que el principio de confianza legítima, aunque relevante en ciertos contextos, no se puede aplicar si no se ha seguido el procedimiento adecuado. Este principio, desarrollado en la jurisprudencia de la Sala Primera, implica que la administración debe actuar de manera que genere una expectativa razonable en el administrado, basada en actos administrativos claros y concluyentes. La jurisprudencia cuestionada, refiere como parte de su razonamiento jurídico a la sentencia de la Sala Constitucional N°2010-010171 de las 9:58 horas del 11 de junio del 2020 que desarrolla ampliamente el principio de la confianza legítima, que establece entre otras cosas que este principio no es oponible a todas las acciones vertidas por administración pública, cuyo examen debe realizarse a la luz del principio de la buena fe y la razonabilidad de la pretensión. La aplicación del principio de confianza legítima requiere necesariamente que la Administración Pública mediante sus acciones, condicione el comportamiento del administrado, que presume que su conducta es legítima y de ahí que el derecho le pertenece; sin embargo, no es cualquier discrepancia la que genera error de prohibición, error de derecho o lesión al principio de la confianza legítima, sino solamente aquellas donde se reconozca e infiera una interpretación confusa, difusa o desconocida de normas tributarias. Sobre este aspecto, la sentencia del Tribunal Contencioso Administrativo y la de esta Cámara coinciden, cuando señalan que por la naturaleza y la especialidad de la actividad que desarrollan las entidades bancarias, se puede deducir que tienen el suficiente conocimiento de la existencia del mecanismo consultivo en materia tributaria y, por consiguiente, no podría afirmarse la existencia de la buena fe en sus actuaciones, que evidentemente se aparta de lo establecido por el ordenamiento jurídico.

Ahora bien, de la lectura integral de las sentencias supra transcritas, esta Cámara comparte las apreciaciones realizadas por la PGR, en el sentido de que los tres votos cuestionados por el accionante (1381-F-S1-2022, 1502-F-S1-2022 y 01905-F-S1-2023) coinciden en la valoración y resolución del mismo punto, en cuanto a los efectos o implicaciones jurídicas del oficio DGT-1659-03, en relación con el principio de confianza legítima. En ese sentido, véase que la Sala Primera no desconoce el principio de rango constitucional mencionado, sino que, después de analizar las circunstancias particulares del caso concreto, la normativa aplicable y los alcances del oficio DGT-1659-03 emitido por el Director General de Tributación Directa, en el cual se basó el administrado para su actuación, determinó que no se configuran los requisitos y presupuestos esenciales para la tutela de los principios de confianza legítima y de buena fe, toda vez que, las entidades bancarias accionantes no siguieron el procedimiento correcto y legalmente establecido en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, para contar con un criterio formal de la Administración Tributaria, el cual es de pleno conocimiento de las entidades bancarias, en virtud de la actividad que realizan. Adicionalmente, se cuestionan aspectos de legitimación, toda vez que, la Asociación Bancaria Costarricense, fue la que hizo la consulta que originó el oficio DGT-1659-03 y no las entidades bancarias, como sujetos pasivos del tributo, a través del procedimiento dispuesto al efecto.

Partiendo de lo anterior, resulta claro que, para que este Tribunal se pronuncie sobre lo impugnado y determine la eventual violación o no a los principios de confianza legítima y de buena fe, tendría necesariamente que pronunciarse sobre el caso concreto, a fin de determinar cuál es la normativa aplicable, si el procedimiento utilizado por la Asociación Bancaria Costarricense fue el mecanismo correcto y la legitimación de las partes que intervinieron en los asuntos, lo cual conduce a una discusión de mera legalidad y no de constitucionalidad, por cuanto exige una valoración de los hechos y la normativa aplicable al caso concreto, labor propia del operador jurídico que conoce el asunto. Aunado a lo anterior, reiteradamente este Tribunal ha sostenido que no le corresponde, a través de una acción de inconstitucionalidad, pronunciarse sobre el caso concreto, ni determinar la correcta aplicación del Derecho. En esta dirección, señaló ya anteriormente la Sala en la sentencia No. 2020-8857, de 13 de mayo de 2020: “Ahora bien, en lo referente al reclamo del accionante respecto a si la impugnación de un acto declarado absolutamente nulo puede surtir efecto interruptor de la prescripción, este es un tema estrictamente de legalidad ordinaria, que no corresponde ser analizado por esta jurisdicción constitucional, toda vez que el hecho de que se comparta o no la tesis de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, es un asunto de hermenéutica jurídica, es decir, es una tesis dentro de varias posibles en la dinámica de la

interpretación jurídica, que no corresponde ser valorada por esta Sala Constitucional, toda vez que no conlleva la violación de principio constitucional alguno.” (Cfr. también la sentencia 2025005941 de las 9:20 horas del 26 de febrero de 2025)

En otras palabras, lo que el accionante pretende es que esta Sala funja como una instancia más de la Sala Primera y revise lo resuelto por ella, en relación con los efectos que tiene el oficio DGT-1659-03, en virtud de lo cual la acción debe desestimarse en lo que atañe a la aducida lesión de los principios constitucionales de confianza legítima, buena fe, seguridad y certeza.

IV.- SOBRE EL ALEGATO DE INFRACCIÓN AL DEBIDO PROCESO. Este cuestionamiento de inconstitucionalidad simplemente se enuncia, sin desarrollar en qué consiste la infracción ni los motivos por los cuales existe una contraposición con la Carta Fundamental. Por tal motivo, estima este Tribunal que resulta improcedente su planteamiento. Cabe recordar que en reiteradas ocasiones esta Sala Constitucional ha señalado que quien promueva una acción de inconstitucionalidad tiene la carga de demostrar que la disposición que impugna infringe el Derecho de la Constitución, lo que se denomina carga de la argumentación (véase la sentencia n° 0184-95 de las 16:30 horas del 10 de enero de 1995). Por lo que, al haber omitido el accionante fundamentar debidamente su reclamo, lo que procede es desestimar también la acción en cuanto a este extremo.

V.- DOCUMENTACIÓN APORTADA AL EXPEDIENTE. Se previene a las partes que, de haber aportado algún documento en papel, así como objetos o pruebas contenidas en algún dispositivo adicional de carácter electrónico, informático, magnético, óptico, telemático o producido por nuevas tecnologías, estos deberán ser retirados del despacho en un plazo máximo de 30 días hábiles contados a partir de la notificación de esta sentencia. De lo contrario, será destruido todo aquel material que no sea retirado dentro de este plazo, según lo dispuesto en el "Reglamento sobre Expediente Electrónico ante el Poder Judicial", aprobado por la Corte Plena en sesión N° 27-11 del 22 de agosto del 2011, artículo XXVI y publicado en el Boletín Judicial número 19 del 26 de enero del 2012, así como en el acuerdo aprobado por el Consejo Superior del Poder Judicial, en la sesión N° 43-12 celebrada el 3 de mayo del 2012, artículo LXXXI.

Por tanto:

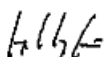
Se declara sin lugar la acción de inconstitucionalidad.



Fernando Cruz C.
Presidente a.i



Paul Rueda L.



Jorge Araya G.



Ingrid Hess H.



Luis Fdo. Salazar A.



Anamari Garro V.



Ana Cristina Fernandez A.

Documento Firmado Digitalmente

-- Código verificador --

□□□□□□□□□□□□□□□□

TUTQETQ647K861

EXPEDIENTE N° 24-006203-0007-CO

Teléfonos: 2549-1500 / 800-SALA-4TA (800-7252-482). Fax: 2220-4607 / 2220-4844. Dirección electrónica: www.poder-judicial.go.cr/salaconstitucional. Dirección: (Sabana Sur, Calle Morenos, 100 mts. Sur de la iglesia del Perpetuo Socorro).

Clasificación elaborada por SALA CONSTITUCIONAL del Poder Judicial. Prohibida su reproducción y/o distribución en forma onerosa.

Es copia fiel del original - Tomado del Nexus PJ el: 03-04-2025 14:34:48.