



TFA No.202-P-2025. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José, a las ocho horas quince minutos del catorce de agosto de dos mil veinticinco.-

Conoce este Tribunal del Recurso de Apelación interpuesto por el señor [...], portador del número de identificación [...], en su condición de representante Legal de la empresa [...]S.A., cédula jurídica número [...], contra la resolución número MH-DGT-ATA-SF-RES-0049-2024, de las quince y treinta minutos del veintinueve de noviembre del dos mil veinticuatro, de la Administración Tributaria de Alajuela, relativa a la determinación de la obligación tributaria en el Impuesto sobre las Utilidades, periodo fiscal 2021. (Expediente No. 25-01-025).-

RESULTANDO

1) Que mediante la resolución No. MH-DGT-ATA-SF-RES-0038-2024, de las nueve horas con treinta minutos del día veintiséis de setiembre del año dos mil veinticuatro, comunicada por medio de correo electrónico el 26 de setiembre de dos mil veintiuno, la Administración Tributaria de Alajuela declara sin lugar las nulidades y el reclamo interpuesto por la contribuyente, contra el traslado de cargos y observaciones No.MH-DGT-ATA-SF-TC-PD-033-2024, mediante el cual la Administración Tributaria, determinó la obligación tributaria omitida en el Impuesto sobre las Utilidades, periodo fiscal 2021 y en consecuencia se confirma el ajuste por la suma de cuatrocientos cuarenta y nueve millones quinientos sesenta y cinco mil ochocientos quince colones netos (¢449.565.815,00), más los intereses respectivos, que seguirán corriendo hasta la fecha efectiva del pago del principal. Asimismo, se le indicó a la contribuyente, que contra la misma puede interponer Recurso de Revocatoria ante esa Instancia o Recurso de Apelación ante este Despacho, en un plazo de treinta días hábiles a partir de la comunicación referida. (Archivo digital 0089.MH-DGT-ATA-SF-RES-0038-2024 [...] S.A-firmado-firmado y archivo digital 0091.Acta de notificación Res. Determinativa).-



2) Que inconforme con lo resuelto, la contribuyente presenta el día 01 de noviembre del 2024, el Recurso de Revocatoria contra la resolución determinativa de cita. (Archivo digital 0094 Correo Recibido Recurso revocatoria y archivo digital 0095.Recurso revocatoria Determinativo- [...]).-

3) Que la Administración Tributaria de Alajuela, mediante su resolución No.MH-DGT-ATA-SF-RES-0049-2024, de las quince y treinta minutos del veintinueve de noviembre del dos mil veinticuatro, comunicada por medio de correo electrónico e 05 de diciembre del 2024, declara sin lugar el Recurso de Revocatoria, confirmando íntegramente la resolución determinativa recurrida, indicándole a la interesada que contra la resolución de cita, puede interponer Recurso de Apelación ante este Despacho, en un plazo de treinta días hábiles siguientes a partir de la notificación referida. (Archivo digital 0102.Revocatoria [...] y archivo digital 0104.Correo enviado Notificación Resolución Revocatoria).

4) Que el 20 de enero del 2025, la interesada interpone Recurso de Apelación para ante este Tribunal, en contra de la resolución MH-DGT-ATA-SF-RES-0049-2024, manifestando su disconformidad con lo resuelto por la Administración Tributaria de Alajuela. (Archivo digital 0108.Recurso apelación Determinativo- [...] y archivo digital 0107.Correo con Recurso de Apelación).-

5) Que mediante auto No. MH-DGT-ATA-SF-AU-N° 0001-2025 de fecha 27 de enero del 2025, comunicada por medio de correo electrónico el 31 de enero del 2025, la Oficina de Origen, por estar a derecho en tiempo y forma, admite y da trámite al Recurso de Apelación presentado por la interesada para ante este Tribunal y la emplaza para que, si lo tiene a bien, le presente los alegatos y pruebas que estime convenientes en defensa de sus derechos, en el plazo de treinta días hábiles contados a partir de la notificación de la resolución de cita. (Archivo digital 0111.AUTO



APELACION- [...] S.A-firmado y archivo digital 0112.Correo y a cta de notificación de Auto de Admisión).-

6) Que, en atención al emplazamiento notificado, la representación de la contribuyente presenta el 14 de febrero del 2025, escrito de expresión de agravios, reiterando los argumentos de apelación ante este Tribunal. (Archivo digital 0120 Sustanciación recurso de apelación Determinativo- [...]).-

7) Que el expediente administrativo es recibido en este Tribunal el 31 de enero del 2025 por parte de la Administración Tributaria de Alajuela. (Archivo digital 0118.OFI-REMI.pdf).-

8) Que en los procedimientos han sido observadas las prescripciones de ley, y

CONSIDERANDO

I.- OBJETO DEL RECURSO DE APELACIÓN. Solicita se declare con lugar el recurso de apelación, se declare exenta del pago del impuesto determinado y se archive el expediente.-

II. FUNDAMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN. Que la Administración Tributaria de San José, dispuso como fundamentos dados en la resolución recurrida, lo siguiente: "...II.SOBRE EL FONDO. NULIDAD CONCOMITANTE. Argumenta el OT, en su recurso de revocatoria: punto 5. NULIDAD ABSOLUTA DEL ACTO POR CARECER DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES PARA SU VALIDEZ Y FALTA DE MOTIVACION DEL ACTO. Antes de entrar a conocer los argumentos de nulidad, considera importante esta AT



contemplar lo establecido en el Código Tributario, además de jurisprudencia administrativa y judicial, en relación con los presupuestos que deben presentarse para que opere la figura jurídica de la nulidad. El artículo 187 de ese Código establece en relación con la nulidad causada por la inadecuada motivación de los actos, lo siguiente: “... La motivación consistirá en la referencia explícita o inequívoca a los motivos de hecho y derecho que sirven de fundamento a la decisión. La falta de motivación de un acto o de una actuación material de la Administración, en los términos expresados, causa su nulidad.” También el artículo 188 del mismo Código establece: “Solo causará nulidad de lo actuado, la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento o la violación del ordenamiento jurídico. Se entenderá como sustancial la formalidad cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya omisión cause indefensión”. Asimismo, dispone el ordinal 32 del Código Procesal Civil (aplicado supletoriamente conforme lo autoriza el artículo 155 del Código Tributario): “32.1 Procedencia. La nulidad de los actos procesales solo se decreta cuando se cause indefensión.” Debe tenerse presente también lo expresado en la jurisprudencia dictada por diversas salas de justicia, las que reiteradamente han indicado al referirse a los actos absolutamente nulos, que: “...No hay nulidad de forma, si la desviación no tiene trascendencia sobre garantías esenciales de defensa en el juicio. Las nulidades no tienen como fin satisfacer pruritos formales, sino enmendar los perjuicios efectivos que pudieran surgir de la desviación de los métodos de debate, cada vez que esta desviación suponga una restricción de las garantías a que tienen derecho los litigantes...” (Sentencia N.º 70-2001, de las nueve horas del 19 de marzo de 2001). Conforme a lo expuesto, la nulidad por nulidad no existe, porque hay que tomar en cuenta que la nulidad de los actos procesales sólo se decretará cuando se cause indefensión al omitir alguna formalidad sustancial en el procedimiento, o la violación del ordenamiento jurídico, entendiéndose como sustancial, de acuerdo al artículo 188 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la formalidad cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya omisión cause indefensión, situación que en el caso de estudio no sucede, ya que se logra evidenciar en el expediente que respalda la determinación practicada, que hubo respeto absoluto de los principios constitucionales del contribuyente, así como de la normativa tributaria vigente. De



acuerdo con este marco de referencia, esta AT procede a analizar las manifestaciones sobre las cuales el OT basa la petición de la nulidad absoluta de la resolución determinativa en la que se comunicó el aumento de Impuesto sobre las Utilidades. Inicia su argumentos de nulidad haciendo una disertación acerca de los elementos del acto administrativo y que ante la carencia o vicio en alguno de ellos acarrea la nulidad absoluta el mismo, haciéndolo inexistente en el plano jurídico y por ende con la imposibilidad de provocar efectos jurídicos sobre la esfera de los contribuyentes. Alega, que la resolución que impugna contiene vicios en los elementos motivo y fin, dado que, del examen de la estructura jurídica del acto, este resulta en absolutamente nulo, dado el carácter esencial de los elementos viciados, conforme lo establecido los artículos 158, 169, 170 y 171 de la Ley General de la Administración Pública (LGAP). Trae a colación además, la Guía sobre Nulidades de Actos y Contratos Administrativos en materia de Hacienda Pública, de la División de Asesoría y Gestión Jurídica de la Contraloría General de la República (CGR), en el que se señala que en el tanto existen tres supuestos, en los que puede presentar una nulidad absoluta "... cuando faltan uno o varios vicios de los elementos constitutivos del acto administrativo real o jurídicamente, -cuando existan los elementos constitutivos del acto administrativo pero sean imperfectos, siempre y cuando dicha imperfección impida la realización del fin, - cuando la ley sanciona expresamente con nulidad absoluta un determinado acto defectuoso o una omisión. Concluyen diciendo que el acto que se impugna es un acto nulo, por carecer el elemento motivo, por haberse dictado en contraposición directa al ordenamiento jurídico que regula la Ley de Régimen de Zonas Francas, el artículo 3 de la Ley al Impuesto Sobre la Renta (LISR), los artículos 5, 6 y 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), artículo 11 de la LGAP y en violación a los artículos 11,39,121 inciso 13 y 129 de la Constitución Política y por violentar los principios de reserva de ley y seguridad jurídica. Hace énfasis esta AT en que el proceso fiscalizador se respalda en el expediente determinativo MH-DGT-ATA-SF-EXP-PD-0004-2024, el cual siempre estuvo a disposición del OT, y que cumplió a cabalidad todos y cada uno de los principios que conllevan el debido proceso, así como el análisis de los elementos de hecho y derecho que llevaron a la profesional encargada del estudio fiscalizador a determinar la obligación tributaria, tal y como se consigna en la RD objetada, en la cual esta AT ha sido clara, en fundamentar cada uno de los elementos sustanciales



(subjetivos y objetivos) que llevaron a realizar el aumento de dicho impuesto, realizando una descripción detallada de todos y cada uno de los procedimientos llevados a cabo por la auditoría, que originaron la determinación de oficio del impuesto, las cuales proceden como se ha motivado correctamente tanto en los resultandos como en la parte considerativa de la RD, en cuanto a que el contribuyente en estudio realizó la venta de un inmueble, y esta actividad generadora de ingresos, no se encontraba autorizada dentro del Acuerdo Ejecutivo [...], ya que la exención aplica únicamente cuando la actividad está debidamente autorizada mediante acuerdo ejecutivo promovido por Procomer. De acuerdo con la normativa, la ganancia por la venta del activo debe gravarse en el impuesto a las Utilidades, conforme a los artículos 1, 1 bis, 6 y 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (así reformado el inciso d) anterior por el título II, aparte 7 de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, No. 9635 del 3 de diciembre de 2018). Es claro que en la resolución determinativa se motivó adecuadamente los fundamentos de hecho y de derecho que originan el ajuste del impuesto, amparándose en todo momento, en las normas legales, reglamentarias y disposiciones generales analizadas y basado en los documentos que, durante el presente proceso determinativo, el OT ha puesto a disposición de la AT. Es preciso mencionar que el contenido de la RD objetada, es lícito, posible, claro y preciso, por lo cual se conforma sustancialmente con el ordenamiento jurídico, y resulta correspondiente al motivo del acto y proporcionado al fin legal que se traduce en el interés público que subsiste detrás de una eficiente fiscalización y recaudación de los tributos, fundamentada además en la normativa atinente a la LISR y su Reglamento, según se expone tanto en el traslado de cargos (DE 0078), como en la RD (DE 0089) del expediente determinativo electrónico, plasmando así el principio de legalidad que gobierna la actuación de la oficina fiscalizadora, toda vez que se ha cumplido no sólo con todas las formalidades de ley, sino también se han observado todas las garantías del contribuyente, y en especial, se ha tomado en cuenta, el presupuesto procesal necesario para la aplicación, por lo que indudablemente no se deja en estado de indefensión a la empresa, sino que por el contrario, en las pruebas y hojas de trabajo que conforman el expediente, se establecen claramente las cifras, el origen de las determinaciones, así como de las referencias, que justifican la RD comunicada, siguiendo así el debido proceso y motivación para justificar sus actos. En este mismo



orden de ideas, reitera esta AT que en todas y cada una de las etapas que conforman el procedimiento fiscalizador hasta este momento, se han respetado las garantías procesales que establece la ley, con el fin de garantizar el debido proceso y la legítima defensa del administrado, de conformidad con la normativa imperante. Sobre el origen del aumento de impuesto comunicado, se aclara que tanto la RD como el traslado de cargos son suficientes en reseñar que la base sustancial para establecer la diferencia de impuesto, radica en el análisis de las normas que establecen las exoneraciones (Ley 7210), procediéndose a gravar con el impuesto sobre las utilidades, los ingresos provenientes de la venta el activo que [...] S.A, declaró como exento, siendo que la venta de bienes inmuebles no se encuentra al amparo del Acuerdo Ejecutivo [...], razón por la cual no se puede considerar que dicha venta (o actividad) se encuentra autorizada al incentivo de exención del impuesto sobre utilidades, como se ampliará más adelante. Esta AT se ha ajustado en todo momento, durante el desarrollo de la presente determinación de impuesto, al cumplimiento del procedimiento establecido, concluyendo en la última etapa con la notificación de la resolución determinativa MH-DGT-ATA-SF-RES-0038-2024, dándole las oportunidades procesales durante el transcurso del presente proceso, para que el OT aportará en todo momento, los elementos de hecho y de derecho para la comprobación de la veracidad de lo declarado, además se le han dado a conocer al OT las conclusiones de esta AT, mediante la notificación de la propuesta de regularización, el traslado de cargos y la resolución determinativa, a partir de los cuales presentó el OT, el escrito de impugnación contra el traslado de cargos en primera instancia, y posteriormente el recurso de revocatoria que se analiza en la presente resolución, lo que evidencia que en todo momento se le han dado a conocer al OT, los resultados de la determinación de oficio, sin menoscabo de los derechos o garantías procesales a los que tiene derecho, por lo que no lleva la razón el contribuyente en plantear nulidades por falta de motivación y por violentar los principios de reserva de ley y seguridad jurídica. La fiscalizada inicia su recurso de revocatoria haciendo una descripción de los antecedentes presentados durante el proceso de fiscalización, y de seguido continúa su escrito bajo el título FUNDAMENTOS DE DERECHO, donde como punto 1 titula 1. EN RELACIÓN AL ARGUMENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INDICANDO QUE LA ACTIVIDAD AUTORIZADA NO INCLUIDA EN ACUERDO EJECUTIVO NO. [...], inicia



copiando un extracto de la resolución determinativa (en adelante RD), para indicar que la Administración Tributaria (en adelante AT) integra e interpreta de los artículos 1, 17 y 18 de la Ley de Zonas Francas No. 7210 (en adelante Ley 7210), para limitar la aplicación de las exoneraciones del inciso g) del artículo 20 de la anterior ley, así como del artículo 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (en adelante LISR), considera que la AT se fundamenta en esas normas para considerar que una empresa acogida al régimen de zona franca, únicamente se encuentra autorizada para realizar las actividades definidas en el acuerdo ejecutivo, considera el OT que los artículos 1, 17 y 18 de la Ley 7210 no cuentan con base legal suficiente para limitar el beneficio fiscal otorgado legalmente, agrega que el artículo 1 establece los fines del Régimen de Zonas Francas (en adelante Régimen), el artículo 17 establece las categorías de empresas que pueden optar por el Régimen y el listado de actividades autorizadas y el artículo 18 inciso c) establece que las empresas acogidas al Régimen, pueden “ejecutar toda clase de actos necesarios para el establecimiento y operación de las Zonas Francas, siempre y cuando no contravengan las leyes costarricenses”. Al respecto esta AT aclara que la integración e interpretación de los artículos 1, 17 y 18, fue desarrollada en el criterio (citado por esta AT en la RD) emitido por la Procuraduría General de la República (en adelante PGR), mediante Dictamen C-321-2005, en el que entre otros se indicó en la RD (DE 0089, pág. 25): “Es entonces de la interpretación armónica de los artículos 1, 17 y 18 de la Ley de donde deriva la conexión entre clasificación y actividad, sin que pueda interpretarse que el inciso c) del artículo 18 de la Ley - y no el párrafo final del inciso b) como se afirma - legitima a las empresas de zona franca a realizar cualquier actividad en el tanto no se violente el ordenamiento jurídico costarricense, ello por cuanto que es la propia ley No. 7210 y su Reglamento los que imponen las deberes y obligaciones de los beneficiarios para disfrutar el régimen de favor que se crea.” Mientras la AT indicó en la RD (DE 0089, pág. 35), “... se procede a gravar con el impuesto sobre la renta, los ingresos provenientes de la venta del bien inmueble que efectuó [...] S A, al tenor de lo establecido en los artículos 1, 1 bis, 6 y 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, (tal como fue reformado el inciso d) anterior por el título II, aparte 7 de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, No. 9635 del 3 de diciembre de 2018), y los artículos 2, 3 y 3 bis del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.” Nótese que la AT, hace lo que le corresponde en derecho tributario, que es aplicar la Ley y



Reglamento del Impuesto sobre la Renta, para proceder a gravar la ganancia en la venta del bien inmueble, y en relación con la decisión de gravar se indicó en la RD (DE 0089, pág. 26 y 27): "En ese sentido la empresa debe tener pleno conocimiento de que, si fue clasificada en una categoría determinada, conforme al artículo 17 de la Ley, esas actividades enunciadas por el legislador y contenidas en el acto de otorgamiento del régimen, son las que puede ejercer, a fin de beneficiarse con el incentivo de exoneración de impuestos. Así las cosas, aunque la empresa [...] S.A, se encuentra exenta del 100% del impuesto sobre la renta, como bien lo señala la impugnante, lo cierto del caso es que la venta de bienes inmuebles, no se encuentra contemplada dentro de las actividades que plasma el Acuerdo Ejecutivo número [...] de fecha 06 de mayo de 2020, publicado en La Gaceta número 175 del 18 de julio de 2020, en el cual se le otorgó nuevamente el Régimen de Zonas Francas, como empresa de servicios, de conformidad con el inciso c) del artículo 17 de la Ley número 7210 y sus reformas. En la cláusula segunda del Acuerdo Ejecutivo de cita se detallan las actividades autorizadas para la beneficiaria al amparo del Régimen de Zonas Francas: "(...) 2. La actividad de la beneficiaria como empresa de servicios, de conformidad con el inciso c) del artículo 17 de la Ley de Régimen de Zonas Francas, se encuentra comprendida dentro de la clasificación CAECR "5229 Otras actividades de apoyo al transporte", con el siguiente detalle: Actividades logísticas, incluyendo planificación, diseño y apoyo de operaciones de transporte, almacenamiento y distribución; procesos de negociación, abastecimiento, administración de carga y transporte, administración y distribución de inventarios (materias primas y productos); selección, empaque, embalaje, fraccionamiento, facturación, etiquetado, desempaque, división, clasificación, reempaque, reembalaje, remarcación, agrupamiento y distribución de mercancías, siempre que no modifiquen su naturaleza; y procesos logísticos de optimización y mejora de la cadena de suministro (...)" Debido a lo anterior, una empresa debidamente clasificada, no puede dedicarse a actividades distintas a las que derivan del acto de clasificación, como lo pretende la impugnante, y menos aún beneficiarse del régimen de incentivos, por cuanto ello sería contrario al ordenamiento que regula el Régimen de Incentivos de Zona Franca. Así las cosas, considera esta Administración que exonerar los ingresos provenientes de la venta de bienes inmuebles, del impuesto sobre las utilidades, iría en contrario a lo normado, ya que se estarían



distrayendo los incentivos propios de la actividad incentivada, a fomentar una actividad no contemplada en el acto de concreción del régimen, burlándose así el espíritu de la Ley que crea el Régimen de Zonas Francas, razón por la cual se rechazan sus argumentos.” De esta forma la AT analizó el artículo 17 de la Ley 7210, y coincide con el criterio de la PGR con respecto a que la exoneración del impuesto sobre utilidades, solamente es aplicable para las actividades, para las cuales se otorgó el Régimen, por lo que pretender ampliar la exoneración del inciso g) del artículo 20, a los ingresos o ganancias por la venta de un bien inmueble, no es parte de fines de la Ley 7210. Indica el OT el artículo 18 inciso c) establece que las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas, pueden “ejecutar toda clase de actos necesarios para el establecimiento y operación de las Zonas Francas, siempre y cuando no contravengan las leyes costarricenses” Al respecto esta AT reafirma y mantiene lo que en ese sentido se valoró en la RD: “Ahora bien, en cuanto a que el artículo 18 de la Ley 7210, legitima a las empresas de Zona Franca a realizar cualquier actividad, en el tanto no se violente el ordenamiento jurídico costarricense, tampoco es cierto, ello por cuanto es la propia ley N° 7210 y su Reglamento la que imponen las deberes y obligaciones de los beneficiarios para disfrutar el régimen de favor que se crea, y en ese orden de ideas es que una empresa debidamente clasificada, no puede dedicarse a actividades distintas a las que derivan del acto de clasificación, y menos aún beneficiarse del régimen de incentivos, por cuanto ello sería contrario al ordenamiento que regula el Régimen de Incentivos de Zona Franca, y en ese sentido se rechaza su argumento de que la empresa se encuentra autorizada a realizar cualquier clase de acto, porque como quedó demostrado líneas arriba, la empresa debe tener conexión entre la actividad y la categoría en la que se encuentra clasificada.”. Transcribe el OT los artículos 2, 5 y 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante CNPT), para indicar que lo indicado por la AT se contrapone a estos artículos, de los que se desprende que las exoneraciones y su aplicación solo pueden restringirse con una norma expresa del mismo rango legal. Al respecto comparte esta AT lo indicado por el OT, excepto cuando indica que la posición de la AT se contrapone a los artículos 2, 5 y 6 del CNPT, ya que precisamente, ante la restricción establecida en el inciso b) del artículo 5, que establece que solo la ley puede otorgar exenciones, reducciones o beneficios, es que no es legalmente viable, dar crédito a la interpretación del OT, cuando indica que la



ganancia obtenida en la venta del inmueble, se encuentra exonerada por el artículo 20, inciso g) de la Ley 7210, ya que lo contrario pretendido por el OT sería permitir una exoneración a una actividad diferente, a las actividades comerciales autorizadas al OT, dentro del Régimen de Zonas Francas y es precisamente en respecto a ese marco de legalidad, que la AT no puede interpretar, que dicha ganancia se encuentra exonerada por los artículos 2, 5 y 6 del CNPT. En relación con este tema se reafirma lo indicado por esta AT, en la RD (DE 0089, pág. 32 y 33): "Ahora bien, esta Administración es muy clara en que los tributos están cubiertos por el principio de reserva de ley, según el cual, solo por ley se pueden crear, modificar y extinguir; en el Ordenamiento Jurídico Constitucional se encuentra sustento en el numeral 121 inciso 13 de la Constitución Política que asigna a la Asamblea Legislativa la atribución exclusiva de "establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar las municipales.", y a nivel legal, en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, dispone con claridad lo siguiente: "En cuestiones tributarias solo la ley puede: a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo; b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; (...)". En ese sentido tal como se aprecia en la normativa citada, la Administración Tributaria, está sujeta al deber de respetar dicho principio y además sujetarse principio de legalidad, infiere un ámbito material donde se establecen los componentes del tributo, que necesariamente, deben ser creados por ley expresa, los cuales se encuentran elementos tales como el hecho generador de la obligación tributaria, el sujeto pasivo y la base imponible. En función de lo expuesto, es que la oficina a quo con base a los preceptos establecidos en los artículos 1, 1 bis, 6 y 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, (tal como fue reformado el inciso d) anterior por el título II, aparte 7 de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, No. 9635 del 3 de diciembre de 2018), y los artículos 2, 3 y 3 bis del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se procede a gravar con el impuesto sobre la renta, los ingresos provenientes de la venta del activo -Edificio [...] (...) Así, se convierte entonces en un ingreso extraordinario pero que genera una utilidad gravable en el ISU; y que si bien es cierto [...] S.A, se encuentra no sujeta a impuestos de conformidad con el artículo 3 de la LISR, esta Administración considera que exonerar los ingresos provenientes de dicha venta del impuesto sobre las utilidades, como lo hemos mencionado



reiteradamente, iría en contrario a lo normado, ya que se estarían distraendo los incentivos propios de la actividad incentivada, a fomentar una actividad no contemplada en el acto de concreción del régimen, burlándose así el espíritu de la Ley que crea el Régimen de Zonas Francas.” Agrega el OT que la AT desconoce los demás artículos de la Ley 7210 y su Reglamento, transcribe la definición de entidad autorizada, contenida en el artículo 4 del Reglamento a la Ley 7210 (en adelante RLey7210), para indicar que la AT desconoce esta norma, en la que se establece la posibilidad de realizar todas las negociaciones y transacciones necesarias, para realizar la actividad autorizada indicada en la cláusula segunda del acuerdo ejecutivo, incluyendo la compra y venta de bienes muebles e inmuebles, cláusula que permite realizar las actividades de apoyo al transporte enlistadas en la clasificación CAECR 5229, sin llegar a ser dicho acuerdo un listado de todas las operaciones que puede realizar una empresa dentro del Régimen. Agrega que en el acuerdo ejecutivo se plasman las actividades autorizadas sustanciales a realizar, sin regular las actividades accesorias para cualquier negocio en marcha (indica el OT que entre otros realiza: compra activos muebles, inmuebles y los insumos necesarios para realizar la actividad autorizada, contrata empleados, lleva la contabilidad, paga servicios impuestos y el canon anual a Procomer), dado que el artículo 17 regula la actividad sustancial (sean las ventas habituales), por lo que el razonamiento de la AT, que la venta de bienes inmuebles no se encuentra dentro de las actividades autorizadas en el acuerdo ejecutivos es infundada, y carece de norma para desconocer el inciso g) del artículo 20 de la Ley 7210. Para atender este argumento es importante para esta AT transcribir aquí la definición de Actividad Autorizada que tiene el artículo 4 del RLey7210, tal y como la transcribió el OT, en el escrito de revocatoria: “Actividad Autorizada: Es la actividad sustancial que desarrolla la empresa al amparo del Régimen de Zonas Francas, generadora de sus principales ingresos. Esta actividad debe ser realizada por un número de empleados calificados y debe generar gastos operativos útiles, necesarios y pertinentes con la naturaleza y tamaño de la misma, conforme con la autorización que otorga el Poder Ejecutivo y que consta en el Acuerdo de Otorgamiento; así como en línea con la normativa costarricense. Para estos efectos, la actividad generadora de los principales ingresos puede variar según la actividad sustancial, sin embargo, ésta se refiere principalmente a esas funciones relevantes para la conducción de la actividad que genera valor (no aquellas



meramente accesorias).”. No comparte esta AT, lo que indica el OT en el sentido que esta definición de actividad autorizada, establece la posibilidad de realizar todas las negociaciones y transacciones necesarias para realizar la actividad autorizada, nótese que esta definición más bien se hace énfasis en que la actividad autorizada es la actividad sustancial, que se desarrolla al amparo del Régimen y además insiste la definición en que la actividad autorizada es la que genera sus principales ingresos conforme con la autorización otorgada en el acuerdo ejecutivo, y para que quede más claro aún la definición cierra indicando que la actividad generadora de los principales ingresos se refiere a las funciones para la conducción de la actividad que genera valor y no a las funciones meramente accesorias, de tal forma que rechaza esta AT, que la venta de bienes inmuebles (que es lo que se discute en la presente litis), sea parte de la actividad autorizada, como lo indica el OT, por lo cual la ganancia en la venta del inmueble es calificada por esta AT como una función que no es relevante para la conducción de las actividades de apoyo al transporte enlistadas en la clasificación CAECR 5229, que se le autorizaron al OT a realizar dentro del Régimen de Zonas Francas, de acuerdo con la definición, la ganancia objetada por la AT, califica además como una actividad accesorio la venta de activos inmuebles e incluso muebles, y otras de las actividades indicadas por el OT en el presente alegato (compra y venta de insumos para realizar la actividad autorizada, contratar empleados, llevar la contabilidad, pagar servicios, impuestos, canon anual a Procomer), siendo que estas actividades mencionadas por el OT, no se refieren a la obtención de ingresos, sino al contrario como se puede notar son acciones administrativas que cualquier empresa debe necesariamente desarrollar, para poder producir los bienes y servicios que vende a los clientes, y como tal difieren totalmente de las actividades generadoras de ingresos, que precisamente en lo que hace énfasis la autorización otorgada en el acuerdo ejecutivo en relación con el desarrollo de las actividades autorizadas al OT de acuerdo con la clasificación CAECR 5229, que se refieren exclusivamente a las actividades generadoras de ingresos, y no a actividades accesorias como las mencionadas por el OT, que son necesarias para la producción de bienes y servicios y administración del negocio en marcha, pero que por sí solas no generan ingresos, y en lo que se refiere a la venta de activos inmuebles, esta actividad dista mucho de la actividad autorizada generadora de los ingresos principales del OT, o sea las actividades contenidas en la clasificación



CAECR 5229 a saber, Otras actividades de apoyo al transporte (Actividades logísticas, incluyendo planificación, diseño y apoyo de operaciones de transporte, almacenamiento y distribución; procesos de negociación, abastecimiento, administración de carga y transporte, administración y distribución de inventarios (materias primas y productos); selección, empaque, embalaje, fraccionamiento, facturación, etiquetado, desempaque, división, clasificación, reempaque, reembalaje, remarcación, agrupamiento y distribución de mercancías, siempre que no modifiquen su naturaleza; y procesos logísticos de optimización y mejora de la cadena de suministro. Por lo que en definitiva esta AT reafirma que la ganancia en la venta del bien inmueble, se encuentra gravada con el impuesto sobre la renta, y además podríamos decir que esta venta, por sí sola no es necesaria para realizar o cumplir la actividad autorizada, como lo pretende hacer ver el OT. Agrega el OT que en las cláusulas tercera y cuarta del acuerdo ejecutivo se obliga a realizar una inversión mínima nueva, lo que faculta a comprar activos inmuebles, mobiliario y equipo, adquisiciones necesarias para un negocio en marcha y ni la Ley ni el Reglamento establecen limitaciones para su venta, y en igual sentido el inciso d) del artículo 20 de la Ley 7210, establece la exoneración en traspaso de bienes inmuebles (habilitando la compra y venta de bienes inmuebles, y por ello prevé que los mismos sean vendidos (según las necesidades de las empresas acogidas al Régimen) al no establecerse limitación alguna al traspaso de dichos bienes, como si prevé esa Ley en el inciso ch) del artículo 17 para las empresas acogidas a este inciso, que pierden la exoneración indicada en el inciso g) del artículo 20 de la Ley 7210, en caso que se lleguen a instalar en el parque empresas no acogidas al Régimen, pero no se establece limitación alguna para el caso de empresas acogidas al inciso c) de dicha ley, autorizado al OT. Lleva la razón estos argumento en que el acuerdo ejecutivo autoriza a realizar una “inversión mínima nueva” donde se le faculta a comprar bienes muebles e inmuebles para realizar sus actividades dentro del Régimen, también lleva la razón en que establece la misma ley que las empresas acogidas al inciso ch) del artículo 17 de la Ley 7210, pierden el beneficio del inciso g) del artículo 20 de la Ley 7210, en caso que se instalen en el parque empresas no acogidas al Régimen, en ese sentido se transcribe la actividad que desarrollada por las empresas indicadas en dicho inciso ch) “Empresas administradoras de parques destinados a la instalación de empresas bajo el Régimen de Zonas Francas, siempre que los parques cumplan



condiciones mínimas de infraestructura y disponibilidad de servicios, según el reglamento de esta ley.”, como se nota la restricción legal es tácita y clara para las empresas que administran parques en los que se instalen zonas francas, y como tal al ser empresas que venden o alquilan edificios o propiedades a empresas acogidas al Régimen, precisamente la ley lo que hace es no otorgar la exoneración del impuesto sobre utilidades cuando la empresa administradora de parques se desvía de la actividad principal autorizada (instalación de empresas bajo el Régimen) en el mismo sentido ese es el fundamento principal de esta AT para gravar la ganancia en la venta del bien inmueble, por no estar autorizada la venta de bienes inmuebles al OT. Ahora bien, no lleva la razón el OT al indicar que, por establecer limitaciones a las actividades reguladas en el inciso ch) del artículo 17, y no establecer limitaciones a la exoneración del impuesto sobre las utilidades a las actividades reguladas en el inciso c) del mismo artículo, y no establecer limitaciones a la exoneración del impuesto sobre las utilidades, en su caso no hay limitación alguna para disfrutar dicha exoneración, por cuanto la limitación no necesariamente debe estar establecida en el inciso c (como sí se hace en el inciso ch), sino como se ha dicho ampliamente en esta resolución, la exoneración solo aplica a las actividades autorizadas, y a contrario sensu, no aplica para las actividades no autorizadas, sin que sea necesario que la ley haga una excepción específica, como se hace para el inciso ch). Además, el hecho que el inciso d) del artículo 20 de la Ley 7210, otorgue exención en el traspaso de bienes inmuebles, de ninguna forma puede interpretarse como lo pretende el OT, que ello implica que puede vender activos inmuebles, y tratar como exenta la ganancia obtenida como exenta del impuesto sobre las utilidades. Considera el OT que la AT desconoce el inciso g) de la Ley 7210 y el artículo 3 inciso c) de la LISR, ya que dicho inciso g, establece la exoneración de todos los tributos a las utilidades (lo cual se indica además en las cláusulas 4 y 5 del acuerdo ejecutivo), de forma amplia e ilimitada y al no regularse en la ley la limitación a la exoneración (con una norma de igual rango), habilita al OT a una exoneración plena del impuesto sobre utilidades (considera que esto se reitera en el inciso c. del artículo 3 recién mencionado), por lo que aplicando el principio de reserva de ley no puede desconocerse la exoneración de todos los tributos a las utilidades, por no existir una norma que prohíba la venta de activos del OT. En primera instancia esta AT considera que la no sujeción al impuesto sobre las utilidades, de las empresas



acogidas al Régimen de zonas francas de conformidad con la Ley 7210 (establecida en el inciso c. del artículo 3 de la LISR), por sí sola no puede aplicarse esta no sujeción, sin antes demostrar esas empresas, que han cumplido con las demás disposiciones establecidas en la propia Ley 7210, en la que se crea dicho régimen, y en el presente caso no está de acuerdo esta AT, en que el inciso g) de la Ley 7210 y el artículo 3 inciso c) de la LISR, establecen una exención del impuesto sobre utilidades que es ilimitada, al punto que no pueda la AT desconocer la exención de dicho impuesto, en la ganancia en la venta del inmueble (Edificio [...]), ya que se establece en el artículo 19 de la Ley 7210, inciso g): “Los beneficiarios del Régimen de Zona Franca tendrán las siguientes obligaciones: (...) g) Cumplir con las demás obligaciones y condiciones que se les impongan a los beneficiarios, en el Acuerdo Ejecutivo de otorgamiento del Régimen de Zona Franca, los reglamentos a esta ley y los Contratos de Operación que firmen con la Corporación. Nótese que la misma ley 7210 establece que es una obligación de las empresas acogidas al Régimen, cumplir con las obligaciones y condiciones que se imponen en los acuerdos ejecutivos que les otorguen el Régimen de Zonas Francas. Destaca esta AT que en la cláusula 2 del acuerdo ejecutivo que otorga dicho Régimen al OT se establece: “La actividad de la beneficiaria como empresa de servicios, de conformidad con el inciso c) del artículo 17 de la Ley del Régimen de Zonas Francas, se encuentra comprendida dentro de la clasificación CAECR “5229 Otras actividades de apoyo al transporte”, con el siguiente detalle: Actividades logísticas, incluyendo planificación, diseño y apoyo de operaciones de transporte, almacenamiento y distribución; procesos de negociación, abastecimiento, administración de carga y transporte, administración y distribución de inventarios (materias primas y productos); selección, empaque, embalaje, fraccionamiento, facturación, etiquetado, desempaque, división, clasificación, reempaque, reembalaje, remarcación, agrupamiento y distribución de mercancías, siempre que no modifiquen su naturaleza; y procesos logísticos de optimización y mejora de la cadena de suministro” Nótese que dentro de la actividad CAECR 5229 Otras actividades de apoyo al transporte, no se incluye la venta de bienes inmuebles como una actividad autorizada, de tal forma que al realizar el OT, una actividad diferente (no autorizada), deberá atenderse a lo indicado en el artículo 22 de la Ley 7210 en el que se establece (específicamente en relación con los ingresos originados en actividades no autorizadas): “ (...) En el caso de las



empresas indicadas en los incisos c) y g) del artículo 17 de esta ley, podrán introducir en el mercado local la totalidad de sus ventas de servicios y les serán aplicables las disposiciones establecidas en el artículo 3 de esta ley. (...) Las empresas que vendan al mercado local deberán cancelar el impuesto sobre la renta en la misma proporción del valor de los bienes y los servicios introducidos en el territorio aduanero nacional, en relación con el valor total de las ventas y los servicios de la empresa.”. De este artículo 22, queda claro que las empresas autorizadas en el Régimen pueden introducir al mercado local, los bienes o servicios que venden, pero en este caso deberán cancelar el impuesto sobre la renta en la proporción del valor de los bienes introducidos al mercado local. Nótese que se autoriza a las empresas a introducir al mercado local los bienes o servicios, los cuales evidentemente corresponden a aquellos bienes o servicios, que producen las empresas (dentro de la actividad autorizada), no obstante cualquier introducción al mercado local deberá cancelar el impuesto sobre la renta, por las ventas realizadas, y con mayor razón todavía deberá cancelares este impuesto, en relación con las ventas realizadas en el mercado local, que no correspondan a los bienes y servicios producidos en la actividad autorizada. A partir de lo anterior entiende esta AT, que además de no ser una actividad autorizada la venta del inmueble (Edificio [...]) realizada por el OT, al ser una venta realizada dentro del mercado local queda sujeta al impuesto sobre la renta (a pesar que las ventas de los bienes y servicios originados en las actividades autorizadas al OT, no tienen restricción de ventas en el mercado local), el cual es un motivo adicional para rechazar la indicación del OT, de que la exención establecida en el inciso g) de la Ley 7210 y el artículo 3 inciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es ilimitada y plena, y además incluso la misma Ley 7210 regula en el artículo 22 recién analizado una limitación a esa exención, por lo que no lleva la razón el OT, al indicar que no se regulan en la ley 7210 una limitación a la exención de dicho inciso g). Continúa su réplica el OT, indicando que una lectura integral del artículo 20 de la Ley 7210, establece un listado de actividades permitidas, que no se incluyen dentro de las actividades autorizadas incluidas en los acuerdos ejecutivos, y que por ende sí están autorizadas. Transcribe el OT el artículo 124 del RLey 7210, para indicar que este regula las actividades que pueden realizar los beneficiarios del Régimen, por lo que carece de fundamento legal indicar que las actividades que exonera la Ley son únicamente las establecidas en la cláusula segunda del Acuerdo, por cuanto se



otorgan los incentivos fiscales del artículo 20 de la Ley 7210 a toda la cadena de producción útil y necesaria, dentro del negocio en marcha, para poder realizar los servicios de la actividad autorizada, lo cual considera el OT que olvida la AT. No indica el OT cuáles son las actividades permitidas por el inciso g) del artículo 20 que no se incluyen en las actividades autorizadas, no obstante la actividad indicada en los incisos a y b de este inciso, permiten la compra de internación en la zona franca de: materias primas, y demás mercancías requeridas para su operación, maquinaria, equipo, sus repuestos y vehículos automotores necesarios para la operación, producción, administración y transporte, evidentemente son referidas a compras de insumos que son necesarios para producir los bienes y servicios, establecidos en la actividad autorizada. Además, cuando el artículo 124 del RLey 7210, indica que los beneficiarios del Régimen podrán arrendar o subarrendar edificios a otros beneficiarios, realizar actividades de innovación y desarrollo, capacitar a empleados y proveedores. Nótese que las acciones que se permite realizar en el artículo 20 de la Ley 7210 y el artículo 124 del RLey 7210, no se refieren a los ingresos o ventas que produce la actividad autorizada, sino se refiere a acciones distintas necesarias para la producción de los bienes y servicios que se generan en la actividad autorizada (costos, gastos, inversiones necesarios para producir los que se va a vender), utilizando las palabras del OT, a las acciones para mantener operativo el negocio en marcha de la actividad autorizada, lo cual no conlleva la exención del impuesto sobre las utilidades, de ingresos no relacionados con la actividad autorizada, como lo es, la venta del bien inmueble (Edificio [...]), la cual de ninguna forma puede considerarse como una actividad útil para vender los servicios de otras actividades de apoyo al transporte autorizados al OT. Transcribe el OT la definición de los conceptos (Activos fijos, Empresas no sujetas al impuesto sobre la renta, Operaciones productivas), contenidas en el artículo 4 del RLey 7210, para indicar que una interpretación conjunta de la normativa, permite entender, que son operaciones habilitadas para las empresas acogidas al Régimen, por lo que considera que no puede la AT considerar que la venta esporádica de un activo (que la AT entiende como un ingreso extraordinario, lo que conceptualmente se entiende como un ingreso no habitual de la actividad), no se engloba dentro de las exoneraciones del inciso g) de la Ley 7210, entiende el OT que la AT considera la venta de un activo, como si fuera una actividad habitual, lo cual es imposible salvo si hubiera solicitado acogerse al inciso ch) del



artículo 17 de la Ley 7210 (sea como empresa administradora de parques), caso en el que le aplicaría las limitaciones de esa norma, de perder las exoneraciones del artículo 20, si se instalan en el parque empresas no acogidas al Régimen. En relación con este argumento, el OT no explica ni razona porque a partir de la definición de: activos fijos, operaciones productivas y empresas no sujetas al impuesto sobre la renta (establecida en el artículo 4 del RLey7210, no puede la AT considerar que la venta esporádica de un activo no se encuentra cubierta por la exoneración del inciso g) del artículo 20 de la Ley 7210, y al no tener claridad este argumento no entra esta AT a analizar esta manifestación del OT. Ahora bien, no comparte esta AT cuando el OT indica que la AT entiende la venta de un activo como una actividad habitual, ya que lo que la AT indicó en la RD (DE 0089, pág. 32 y 33): “(...) se procede a gravar con el impuesto sobre la renta, los ingresos provenientes de la venta del activo -Edificio [...] lo anterior por cuanto esta ganancia de capital al encontrarse sujeta al criterio de afectación, implica que el contribuyente no debe autoliquidar la ganancia en el impuesto sobre las ganancias de capital, sino que obligatoriamente por disposición de ley debe autoliquidar en el ISU, la ganancia de capital obtenida, en los casos en que el bien es un elemento patrimonial afecto a una actividad lucrativa. Así, se convierte entonces en un ingreso extraordinario pero que genera una utilidad gravable en el ISU”, y en relación con la habitualidad, se indica en la transcripción del traslado de cargos que se hace en la parte considerativa de la RD (DE 0089, pág. 33) “La reforma legal Ley 9635 modifica y adiciona en la Ley del Impuesto sobre la Renta, supuestos que parten de una realidad, cual es que puede ocurrir que un activo que genere una ganancia de capital haya sido registrado como parte de los activos de empresas cuya actividad lucrativa esté adscrita al impuesto sobre las utilidades, en razón de que, es un activo que colabora en la generación de la renta producto y la actividad habitual de este último impuesto. Tratándose de un bien afecto al impuesto sobre las utilidades que haya generado una ganancia de capital, esa ganancia debe tributar sólo por el hecho, que el bien esté afecto en el ISU, al ser la afectación uno de los dos supuestos que existen en la LISR para sujetar una ganancia de capital. La exención del ISU para el régimen de zona franca se mantiene con la vigencia de las reformas de la Ley del Impuesto sobre la Renta mediante la Ley 9635, sin embargo, la exención se aplica sólo cuando la actividad a realizar dentro del régimen esté debidamente autorizada mediante acuerdo ejecutivo promovido por Procomer.”



Nótese que la AT lo que indica es que el ingreso por la venta del bien inmueble (Edificio [...]), es un ingreso extraordinario, y por ser una venta que colabora en la actividad habitual, es gravada en el impuesto sobre la renta, se considera un bien afecto a dicho impuesto y como tal el ingreso obtenido debe tributar en ese impuesto (y no en el impuesto de ganancias de capital), por lo cual la habitualidad se refiere a que el bien vendido colabora en la actividad económica del OT, por lo cual se rechaza que la AT, consideró la venta del bien inmueble (Edificio [...]), como una actividad habitual, por lo cual no es de recibo cuando el OT indica que solo sería una actividad habitual si hubiese solicitado acogerse a la actividad del inciso ch) del artículo 17 de la Ley 7210, ya que nunca indicó la AT que dicha venta fuese una actividad habitual. Agrega el OT, que el artículo 8 del RLey 7210, regula los activos fijos necesarios para realizar la actividad, considerando que pueden formar parte de la inversión inicial (como requisito de ingreso incluido en los acuerdos de ingreso al Régimen). Ante esta manifestación del OT, esta AT considera que el hecho que dicho artículo 8, se refiera a los activos fijos (bienes muebles e inmuebles) utilizados en la operación del negocio, en nada excluye la posibilidad que tiene la AT de gravar la ganancia en la venta de dichos activos, por no formar parte de los ingresos obtenidos de la actividad autorizada, además debe quedar claro que dicha normativa, se refiere a la compra de activos fijos en la inversión inicial, sin regular nada con respecto a la venta de esos activos, por lo cual no puede entenderse que su venta posterior se encuentra exenta del impuesto sobre la renta, ya que esta norma se refiere exclusivamente a las ventas por exportaciones y ventas en el mercado local provenientes de la actividad autorizada, por lo que no puede interpretarse (como lo pretende el OT), que esta norma alcanza a otros tipos de ventas o ingresos diferentes a los autorizados en el acuerdo ejecutivo. Indica el OT que el artículo 3 de la Ley 7210 (el cual transcribe), regula el tratamiento fiscal de las empresas que operan en el Régimen de Zona Franca bajo las categoría c) y g) del artículo 17, la cual si encuentra conexión directa con las exoneraciones del artículo 20 de la Ley (a diferencia de los artículos que aplica la AT, que no tienen relación con la posibilidad de restringir la exoneración del impuesto sobre las utilidades), por lo cual por disposición de la ley, la venta local de un activo de una empresa acogida a la categoría c) del artículo 17 de la Ley 7210, para efectos del impuesto sobre la renta, le ampara los beneficios fiscales del inciso g) del artículo 20, al indicar dicho artículo 3 que los beneficios dispuestos



en la ley se aplican “sin supeditación de hecho ni de derecho a resultados de exportación o restricciones de ventas en el mercado local”. Rechaza esta AT que el artículo 3 de la Ley 7210, ampare la exención del impuesto sobre las utilidades, en dicho artículo se establece: “Para las empresas beneficiarias bajo las categorías c), g) y j) del artículo 17 de la presente ley se aplicarán las siguientes disposiciones: a) Para efectos del impuesto sobre la renta les serán aplicables las exenciones y los beneficios dispuestos en esta ley, sin supeditación de hecho ni de derecho a resultados de exportación o restricciones de ventas en el mercado local.”, nótese que la norma se refiere a que las exenciones de la ley 7210, serán aplicables sin supeditarse a los resultados de exportaciones o restricciones de ventas en el mercado local (establecidas en la misma Ley), lo cual de ninguna forma puede interpretarse que la exención del inciso g) del artículo 20 de la Ley 7210, alcanza a la venta de bienes inmuebles o muebles, que realicen las empresas acogidas al Régimen. Reitera el OT que sigue desarrollando su actividad económica en el Edificio [...] de Zona Franca El Coyol, la cual es el área habilitada por Procomer para operar en el Régimen de zona franca (como se indica en el oficio DRE-EXT-0348-2024, enviado a la AT por esa entidad), área que nunca se deshabilitó, y de donde debió segregar y vender parcialmente el terreno adquirido en el año 2020, para poder hacer frente a la situación económica de disminución de ingresos generada por el Covid. Es conocido en la presente litis que el OT, segregó y vendió parte de la propiedad donde se ubica el Edificio [...], y que sigue el OT desarrollando su actividad en dicha área ubicada en la Zona Franca el Coyol, la cual fue habilitada por Procomer, así como que posterior a la venta del inmueble, le alquiló al [...] (el edificio vendido), por el que pagó un alquiler para el mes de noviembre 2021 de \$75.000 (según consta en la factura aportada como prueba, DE 0096). También es conocido que la situación económica de algunas empresas se dificultó por el virus del Covid, no obstante, esos hechos no permiten a esta AT, concluir que la ganancia obtenida en la venta del bien inmueble, deba considerarse como una ganancia cubierta por la exención del impuesto sobre la renta establecida en el inciso g) de la Ley 7210. Agrega el OT que no compró el activo con el afán de venderlo, tanto así que dentro de la negociación se pretendió una opción de compra real, en ese sentido adjunta la opción de recompra del inmueble que se le envió a su esposa ([...][...]), opción que podrá ejercer por un plazo de 10 años, a partir de la venta al [...]. De acuerdo con las pruebas



presentadas, a la fecha de emisión de la certificación de matrimonio presentada como prueba (DE 0097) la señora [...] es esposa del señor [...] (representante legal del OT), además de acuerdo con la prueba ofrecida en el DE 0099, la entidad compradora del inmueble ([...]) el 30 de abril del 2021, emitió documento en el que ofrecía a la señora [...] la posibilidad de venderle el lote segregado de la finca madre con matrícula [...] -F-000 (de la provincia de Alajuela), o sea la recompra del lote vendido por el OT, la cual debía validar dicha señora [...] a más tardar el 14 de mayo del 2021 (validación que no se comprueba en autos). No obstante, dichos antecedentes, no permiten a esta AT ignorar el hecho, que parte del bien inmueble fue vendido generando una ganancia, de tal forma que la eventual opción para recomprar el inmueble vendido, no permite a esta AT dejar de gravar la ganancia obtenida. Además una vez analizados por esta AT, los diferentes argumentos del OT expuestos en el recurso de revocatoria, en los que indicó normas de la Ley 7210 y RLey 7210, que supuestamente olvidó analizar la AT, se considera que las normas y argumentos indicados por el OT en este punto, no son suficientes para concluir que la ganancia obtenida en la venta parcial del bien inmueble, tenga que considerarse como una ganancia no gravada en el impuesto sobre las utilidades, por lo que se rechaza la manifestación del OT que la AT olvida tomar en cuenta otros artículos de la ley 7210 y su reglamento, en beneficio del afán recaudatorio, realizando una interpretación de la Ley que contraviene el principio de legalidad y reserva de ley. Continúa la réplica, indicando que el dictamen PGR C-321-2005, utilizado por la AT para fundamentar su criterio, se basa en un cuadro fáctico distinto al presente caso, por lo cual no aporta elementos de criterio aplicables, ya que la venta esporádica de un activo de una empresa acogida al Régimen de Zonas Francas, no puede considerarse como una actividad habitual de una empresa, vender un activo que no se va a requerir para el desarrollo de la actividad autorizada, mientras en el presente caso [...] S.A, en ningún momento realizó una actividad distinta a la autorizada, sino que requería vender un activo que formó parte de su actividad empresarial, por las razones expuestas (Pág. 21, párr. 5). En primer lugar, refuta esta AT, lo que manifiesta el OT que se vendió un activo que no requería para desarrollar la actividad autorizada, porque es claro en la presente litis, que el OT posterior a la venta del activo, alquiló el inmueble que vendió. Asimismo no comparte esta AT, que el OT no realizó ninguna actividad distinta a la autorizada, por cuanto tal y como se ha



analizado ampliamente la venta del bien inmueble, no es una actividad generadora de ingresos, autorizada en el acuerdo ejecutivo No. [...], y el hecho que requiriera vender el bien inmueble que formó parte de la operación de la actividad autorizada, no es un motivo suficiente que permita aplicar la exención del impuesto sobre las utilidades sobre la ganancia obtenida en dicha venta, igualmente que la venta del bien inmueble sea esporádica y no habitual, tampoco es un elemento suficiente para aplicar dicha exención. Continúa el OT sus argumentos bajo en el punto 2 titulado: EXONERACIONES OTORGADAS A EMPRESAS QUE OPERAN BAJO EL RÉGIMEN DE ZONA FRANCA, transcribe un extracto de la sentencia No. 1152-F-S1-2011 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, indica que esta Sala tiene facultad para emitir jurisprudencia vinculante, y con relación al artículo 1 de la Ley 7210, reafirma de esta sentencia “conjunto de incentivos y beneficios que el Estado otorga a las empresas para que realicen inversiones en el país, a fin de que sus productos o servicios se destinen a la exportación o reexportación”, indica además el OT que en la sentencia se indica que los incentivos del inciso g) del artículo 20 de la Ley 7210 son de aplicación plena, sin señalar limitación alguna. Considera esta AT que lleva la razón el OT al indicar que la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, tiene jurisprudencia vinculante, según se establece en el artículo 185 del Código Procesal Contencioso Administrativo de la siguiente forma “1) Los efectos de la jurisprudencia contenida al menos en dos fallos de casación, ya sean del Tribunal o de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, que haya reconocido una situación jurídica, podrán extenderse y adaptarse a otras personas, mediante los mecanismos y procedimientos regulados por el presente capítulo, siempre que, en lo pretendido exista igualdad de objeto y causa con lo ya fallado.” , lo cual no demuestra el OT que suceda con relación a lo que se tramita en la sentencia No. 1152-F-S1-2011, mencionada por la recurrente, ello incluso antes de analizarse si la sentencia se refiere al tema específico que se debate en la presente litis. Esta AT considera importante ampliar lo destacado por el OT de esta sentencia (lo subrayado es el texto destacado por el OT): “conjunto de incentivos y beneficios que el Estado otorga a las empresas para que realicen inversiones en el país, a fin de que sus productos o servicios se destinen a la exportación o reexportación (artículo primero de la Ley del Régimen de Zona Franca no. 7210 en adelante LZF). Se configura como instrumento de política económica del Estado, concebido para incentivar la inversión para producir, y el



consecuente aumento de las exportaciones”, (el subrayado lo destacó el OT). Es importante para esta AT hacer notar que los beneficios para las empresas que se instalen en el Régimen de Zonas Francas, esencialmente pretenden que los productos o servicios producidos por dichas empresas se destinen a la exportación, lo cual le reafirma a esta AT que debe restringirse el incentivo otorgado por el inciso g) del artículo 20 de la Ley 7210, para el caso de la ganancia en la venta local del bien inmueble realizada por el OT. Finalmente indica el OT que la AT en el traslado de cargos y en la RD reconoce que el OT está en pleno disfrute del 100% de la exoneración otorgada por el inciso g) del artículo 20 de la Ley 7210, por lo que el argumento de la AT para realizar el ajuste, no tiene fundamento legal para limitar la aplicación de esa exoneración (ni en la normativa aplicable al Régimen de Zonas Francas, tampoco en el CNPT, ni en la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, y dictámenes de la Procuraduría General de la República, transcritos a modo de reseña por el OT en este apartado: transcribe extractos de los Dictámenes C-052-2004, C-127-2000 y C-059-2021 de la Procuraduría General de la República, en los que esta entidad se pronuncia sobre diversos temas relacionados con el Régimen de Zonas Francas). Considera el OT que por el contrario las normas aplicables a este caso, son los artículos 1, 3, 17, 18 y 20 de la Ley 7210 y la normativa reglamentaria indicada en el punto 1 del recurso de revocatoria, así como en el artículo 3 inciso c) de la LISR, que establecen claramente que el ingreso extraordinario por la venta de un activo afecto a la actividad económica del OT, se encuentra exento del impuesto a las utilidades. Con respecto a los anteriores argumentos, esta AT al valorar los argumentos ofrecidos por el OT en el punto 1 anterior ha manifestado su posición, con respecto a que a la venta del bien inmueble realizada por el OT, no le aplica la exención establecida en el inciso g) del artículo 20 de la ley 7210, e igualmente en ese punto se analizaron y rechazaron los argumentos relativos a que sí permiten esa exención (los artículos 1, 3, 17, 18 y 20 de la Ley 7210 y la normativa reglamentaria indicada en el punto 1 del recurso de revocatoria, así como en el artículo 3 inciso c de la LISR), motivo por el que resultaría reiterativo que esta AT se refiera de nuevo a estos argumentos, que ya han sido ampliamente debatidos en el punto anterior y sobre el cual la empresa además ha sido reincidente en sus súplicas, razón por la cual se rechaza estas pretensiones reiterativas. En relación con los extractos de los Dictámenes C-052-2004, C-127-2000 y C-059-2021



transcritos por el OT, no se indica en las transcripciones que la AT no pueda limitar los beneficios otorgados por el inciso g) del artículo 20 de la Ley 7210. Argumenta el OT en el punto 3 bajo el título PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY, que no se ajusta derecho gravar la venta del inmueble que se encuentra exonerada de todo tipo de impuesto a las utilidades de acuerdo con el inciso g) del artículo 20 de la Ley 7210, bajo el argumento de la AT que la cláusula segunda del acuerdo ejecutivo no otorga la exención a dicha venta, agrega que las empresas clasificadas en el inciso c) del artículo 17 de la Ley 7210 (como es su caso) , no cuentan con una norma que establezca la pérdida proporcional de la exoneración otorgada por el inciso g) del artículo 20 de dicha ley, y de acuerdo con los artículos 5 y 6 del CNPT, solo la ley puede crear o modificar las exoneraciones creadas por Ley, agrega que el artículo 2 del CNPT, establece las fuentes del derecho tributario. Considera que los argumentos que se exponen en la resolución y en el traslado de cargos violentan los artículos 3, 17 y 20 de la Ley 7210, el artículo 3 de LISR y los artículos 3, 5 y 6 del del CNPT. Agrega que la AT violenta el principio de reserva de ley, seguridad jurídica (con base en los artículos 11 de la Ley General de la Administración Pública y 11, 39, 121 y 129 de la Constitución Política. En relación con el principio de reserva de Ley transcribe el OT un extracto del fallo TFA No.23-S-2024 del Tribunal Fiscal Administrativo. Tal y como lo valoró esta AT en el punto 1 anterior, precisamente en acatamiento a lo establecido en el artículo 5, inciso b) del CNPT, esta AT no puede otorgar al OT, la pretendida exención del ISU regulada por el inciso g) del artículo 20 de la Ley 7210, sobre la ganancia obtenida en la venta del inmueble, y de esta forma la posición de esta AT al indicar que en el Acuerdo Ejecutivo [...], no se encuentra como actividad autorizada la venta de bienes inmuebles, se ajusta a derecho, respetando precisamente las regulaciones establecidas en la Ley 7210, cuando en el inciso g) del artículo 19 establece que es una obligación de las empresas acogidas al Régimen, cumplir con las obligaciones y condiciones que se imponen en el acuerdo ejecutivo, y en estas condiciones reafirma esta AT que gravar dicha ganancia con el ISU, se ajusta de forma estricta a lo establecido en la ley, respetando de forma absoluta, la jerarquía de las leyes establecida en el artículo 2 del CNPT, y de esa forma el principio de reserva de ley regulada en los artículos 11 de la Ley General de Administración Pública y 11 de la Constitución Política, y de esa forma ajustado también a lo que se plantea en el extracto del fallo TFA No.23-S-2024 transcrito por el OT. Para no



sobreabundar y repetir el argumento recurrente del OT, se le refiere al OT al punto 1 anterior, donde esta AT analizó ampliamente el argumento referido a la no aplicación de la exención del mencionado inciso g) del artículo 20, sobre la ganancia obtenida por el OT al vender el bien inmueble. En el punto 4 bajo el título DEL CRITERIO DE AFECTACIÓN PATRIMONIAL EN EL IMPUESTO A LAS UTILIDADES O PÉRDIDAS Y GANANCIAS DE CAPITAL. El OT inicia transcribiendo el OT de la LISR y su Reglamento lo siguiente: Artículo 1, párrafo cuarto de la Ley, Artículo 1 bis de la Ley (en relación con los elementos patrimoniales afectos a dicho impuesto), parte del Artículo 27 bis de la Ley. Además del Reglamento el Artículo 3, y parte del artículo 3 bis, transcribe también extractos de los oficios: MH-DGT-CONS-119-0070-2024, oficio DGT-593-2021 y MH-DGT-OF-119-0075-2023, en los que se analiza el tema del impuesto sobre las rentas de capital. En relación con las manifestaciones anteriores del OT, para esta AT es importante destacar que las transcripciones de los artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento se refieren mayoritariamente al tratamiento legal de las rentas de capital, y ganancias y pérdidas de capital, así como a la integración de estas al impuesto sobre las utilidades, cuando provengan de elementos afectos a la actividad lucrativa, y sobre ese mismo tema tratan los oficios transcritos parcialmente por el contribuyente (MH-DGT-CONS-119-0070-2024, DGT-593-2021 y MH-DGT-OF-119-0075-2023), no obstante el OT a partir de las transcripciones anteriores se limita a indicar que la AT en el traslado de cargos y en la resolución determinativa reconocen: que al ser ingresos afectos a su actividad económica deben tributar en el impuesto sobre utilidades, además que la exoneración está vigente para el período fiscalizado en el impuesto sobre utilidades, así como que el ingreso recibido por la venta del inmueble está sujeta a ese impuesto, y que a su vez dichos ingresos se encuentran exentos de conformidad con el artículo 3 de la LISR, al indicarse expresamente en la RD (transcribe el OT lo que se subraya de seguido) “Una vez aclarado que la exención del ISU para las zonas francas se mantiene para períodos fiscales posteriores a la entrada en vigencia de la Ley 9635, debe considerarse si los nuevos supuestos de sujeción que crea la Ley 9635 no son aplicables a aquellos sujetos que ya gozaban de la exención. Al respecto, al estar los beneficiarios del régimen de zona franca sujetos a obtener una autorización para poder ejercer una actividad determinada dentro de dicho régimen, sólo una vez otorgada dicha autorización podrá hacer uso y disfrute de los beneficios que se



obtienen al pertenecer al mismo, lo que incluye la exención del impuesto sobre las utilidades en cuanto a las ganancias de capital que pasan a estar sujetas por criterio de afectación. Esto implica que, tratándose de los beneficios del régimen de zonas francas, las empresas pueden autoliquidar en su declaración del impuesto sobre las utilidades como ingresos no gravables únicamente los rubros que provengan de la actividad autorizada por las entidades estatales competentes para otorgar la adscripción al régimen indicado. De esta manera, si dentro de las actividades autorizadas en el acuerdo ejecutivo no se encuentra aquella que se caracterice por la venta de bienes y servicios, por principio de legalidad (artículos 11 de la Constitución Política y 11 de la Ley General de la Administración Pública), la Administración Tributaria no está autorizada para interpretar que la exención que aplica la empresa en el ISU para determinada actividad se extiende a aquellas ganancias de capital que provengan de un bien afecto al impuesto sobre las utilidades. Por lo tanto, si una empresa se dedica a una actividad distinta a la venta de bienes inmuebles y fue autorizada por el ente competente (Acuerdo Ejecutivo-Procomer) para otras actividades que no son la indicada, la empresa debe autoliquidar como ingreso gravable en la declaración del ISU la ganancia de capital generada como resultado de la venta de un activo afecto al ISU.” (DE 0089, página 11). Con el fin de tener un panorama más amplio de la idea desarrollada por esta AT, se realiza una transcripción más amplia, a la citada por el OT. Es importante indicar que el anterior texto, se indicó tanto en el traslado de cargos (DE 0078, pág. 15 y 16), como en el resultando primero de la RD, en la que se transcribió de ese traslado el punto “I. Fundamentos de la determinación” (DE 0089, pág. 11). De la anterior transcripción ampliada, se desprende con claridad que de seguido al texto transcrito por el OT, la AT indica que los beneficiarios del Régimen deben incluir como ingresos no gravables solo los rubros que provienen de la actividad autorizada, y que no puede interpretarse que la exención en el impuesto sobre utilidades para determinada actividad se extiende a las ganancias de capital que provienen de un bien afecto a ese impuesto, y ante la claridad de lo indicado, está AT considera que no tiene ningún sentido lo que finalmente concluye el OT en este alegato (a partir de la transcripción que realiza), cuando indica que los ingresos recibidos por la venta del bien inmueble se encuentran exentos de conformidad con el artículo 3 de la LISR. Indica el OT finalmente en este punto 4, que en la propuesta de regularización MH-



DGT-ATA-AF-PR-0026-2024, se determinan solo diferencias en el impuesto sobre utilidades, y no se realizó ajuste alguno en el impuesto de pérdidas de capital ni en el impuesto al valor agregado de los meses del 01 al 12 del 2021, con lo cual considera el OT que ha demostrado en el presente recurso que de conformidad con el artículo 3 de la LISR y el inciso g) del artículo 20 de la Ley 7210, y los artículos 5 y 6 del CNPT, artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública y 11, 39, 121 y 129 de la Constitución Política, que tratándose de los beneficios del Régimen de Zonas Francas, las empresas pueden autoliquidar como ingresos no gravables cualquier ingreso relacionado con el impuesto a las utilidades, así como de cualquier otro, cuya base imponible se determine en relación con las ganancias brutas o netas de una empresa que opere en Zona Franca bajo la clasificación del inciso c) del artículo 17 de la Ley 7210. Efectivamente esta AT no encontró diferencias en el impuesto sobre las ganancias de capital, ni en el impuesto al valor agregado con el que inicio la fiscalización del OT, no obstante, luego se amplió la investigación al impuesto sobre utilidades, rubro en el que finalmente se comunicó el aumento de impuesto que se analiza en la presente litis. No obstante, se rechaza la manifestación del OT, cuando a partir de lo anterior, interpreta que una empresa acogida al inciso c) artículo 17 de la Ley 7210, puede autoliquidar como ingresos no gravables, cualquier ingreso relacionado con el impuesto a las utilidades, por los motivos que ya se han analizado en el punto 1 anterior, al cual refiere esta AT al OT, para no sobreabundar y repetir en el presente apartado, lo ampliamente analizado en el punto 1. Finalmente, de conformidad con los elementos de hecho y derechos analizados en la presente resolución, esta AT concluye que no lleva razón en los planteamientos expuestos en el recurso de revocatoria, en vista que el procedimiento determinativo, desarrollado hasta este momento, en todo momento se ha ajustado a derecho, como se ha demostrado, por lo cual se procede a confirmar en todos sus extremos, la resolución determinativa No.MH-DGT-ATA-SF-RES-0038-2024”. (Archivo digital 0102.Revocatoria [...], imágenes 15 a 34).-

III. ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE. En su escrito de apelación la contribuyente manifiesta inicialmente una serie de antecedentes enumerados desde la comunicación de inicio de la actuación fiscalizadora, requerimientos, respuestas



de su condición del Régimen de Zona Franca, de la celebración a la audiencia final, resultados obtenidos de la fiscalización, traslado de cargos, impugnación al traslado de cargos, resolución determinativa, recurso de revocatoria, resolución atiende el recurso de revocatoria, presentación del recurso de apelación. Posteriormente manifiesta: “...FUNDAMENTOS DE DERECHO: EN RELACION AL ARGUMENTO DE LA ADMISTRACION TRIBUTARIA INDICANDO QUE ACTIVIDAD AUTORIZADA NO INCLUIDA EN ACUERDO EJECUTIVO NO. [...]. La resolución No. MH- DGT-ATA-SF-RES -038-2024 emitida por la Gerente de Administración Tributaria de Alajuela el 26 de setiembre de 2024 tiene como pilar de su fundamentación lo siguiente: “Ahora bien, si bien es cierto el artículo 20 inciso g) de la Ley 7210 otorga: Exención de todos los tributos a las utilidades, así como de cualquier otro, cuya base imponible se determine en relación con las ganancias brutas o netas, los dividendos abonados a los accionistas o ingresos, de conformidad con las siguientes diferenciaciones: “(...)” también es cierto que - como bien lo apunta la Procuraduría General de la República en el dictamen anterior- es mediante el acuerdo del Poder Ejecutivo por el cual, no solo se clasifica a la empresa, sino que se le delimitan los incentivos que le corresponden en función de su actividad dentro del Régimen, incentivos que se harán efectivos a partir de la comunicación de dicho acuerdo. En ese sentido la empresa debe tener pleno conocimiento de que, si fue clasificada en una categoría determinada, conforme al artículo 17 de la Ley, esas actividades enunciadas por el legislador y contenidas en el acto de otorgamiento del régimen, son las que puede ejercer, a fin de beneficiarse con el incentivo de exoneración de impuestos. Así las cosas, aunque la [...], S.A. se encuentra exenta del 100% del impuesto sobre la renta, como bien lo señala la impugnante, lo cierto del caso es que la venta de bienes inmuebles, no se encuentra contemplada dentro de las actividades que plasma el Acuerdo ejecutivo número 066- 2020 de fecha 06 de mayo de 2020, publicado en La Gaceta número 175 del 18 de julio de 2020, en el cual se le otorgó nuevamente el Régimen de Zonas Francas, como empresa de servicios, de conformidad con el inciso c) del artículo 17 de la Ley número 7210 y sus reformas. En la cláusula segunda del Acuerdo Ejecutivo de cita se detallan las actividades autorizadas para la beneficiaria al amparo de Régimen de Zonas Francas: (...) 2. La actividad de la beneficiaria como empresa de servicios, de conformidad con el inciso c) del artículo 17 de la Ley de Régimen de Zonas Francas, se encuentra comprendida dentro de la



clasificación CAECR “5229 Otras actividades de apoyo al transporte” con el siguiente detalle: Actividades de transporte, almacenamiento y distribución; procesos de negociación, abastecimiento, administración de carga y transporte, administración y distribución de inventarios (materias primas y productos); selección, empaque, embalaje, fraccionamiento, facturación, etiquetado, desempaque, división, clasificación, reempaque, reembalaje, remarcación, agrupamiento y distribución de mercancías, siempre que no modifiquen su naturaleza; y procesos logísticos de optimización y mejora de la cadena de suministro (...). Debido a lo anterior, una empresa debidamente clasificada, no puede dedicarse a actividades distintas a las que derivan del acto de clasificación, como lo pretende la impugnante, y menos aún beneficiarse del régimen de incentivos, por cuanto ello sería contrario al ordenamiento que “regula el Régimen de Incentivos de Zona Franca. Así las cosas, considera esta Administración que exonerar los ingresos provenientes de la venta de bienes inmuebles, del impuesto sobre las utilidades, iría en contrario a lo normado, ya que se estaría distrayendo los incentivos propios de la actividad incentivada, a fomentar una actividad no contemplada en el acto de cancelación del régimen, burlándose así del espíritu de la Ley que crea el Régimen de Zonas Francas, razón por la cual se rechazan sus argumentos.” (La negrilla es de su original), tal y como podemos interpretar de la resolución recurrida, la Administración Tributaria de Alajuela considera que la clasificación establecida en el artículo 17 de la Ley 7210 es la base medular para determinar si procede o no la aplicación de las exoneraciones definidas legalmente en el artículo 20 de la Ley 7210 y se basa a su vez, en lo estipulado en los artículos 1, 17 y 18 de la Ley de Zonas Francas para establecer como deben aplicarse las exoneraciones definidas y fijadas legalmente en el artículo 20, de la Ley 7210. Con lo cual, según su parecer, le faculta a la Administración integrar otros artículos como lo son el artículo 1, 17 y 18 para otorgar o no las exoneraciones vigentes y tipificadas en el artículo 20 de la Ley, desconociendo el resto de los artículos de la Ley 7210 y del Reglamento a dicha Ley que se señalarán posteriormente. Lo anterior se contrapone y no se ajusta a derecho de conformidad con lo establecido en los artículos 2, 5 y 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que de su lectura se desprende claramente que las exoneraciones y su aplicación solo pueden limitarse o restringirse con base en una norma expresa del mismo rango legal a la cual otorga la exoneración y en este sentido citamos dichos artículos: “Artículo 2º.-



Fuentes del Derecho Tributario. Constituyen fuentes del Derecho Tributario, por orden de importancia jurídica: a) Las disposiciones constitucionales; b) Los tratados internacionales; c) Las leyes; y d) Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.”

“Artículo 5º.- Materia privativa de la ley. En cuestiones tributarias solo la ley puede:

a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo; b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; c) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones; d) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y e) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago. En relación a tasas, cuando la ley no la prohíba, el Reglamento de la misma puede variar su monto para que cumplan su destino en forma más idónea, previa intervención del organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos. (La negrilla es nuestra)“Artículo 6º.- Interpretación de las normas tributarias. Las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común. La analogía es procedimiento admisible para "llenar los vacíos legales" pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones.” Adicionalmente se desconoce el artículo 20 inciso g) de la Ley de Zona franca y el artículo 3 inciso c) de la Ley del Impuesto de la Ley del Impuesto de la Renta, que tal y como reconoce la Administración Tributaria de Alajuela, en el caso de marras establece que las “empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas” no se encuentran sujetas a dicho impuesto. En un afán de poder visualizar la carencia de normativa y violación al principio de reserva de ley y a los artículos supra indicados, mediante los cuales se intenta limitar o restringir la aplicación plena del inciso g) del artículo 20 de la Ley 7210 procedemos a transcribir los artículos 1,17 y 18 de la ley 7210, en los cuales se entiende basa su argumento de rechaza a la aplicación de la exoneración del inciso g) de la Ley 7210: “ARTÍCULO 1.- El Régimen de Zonas Francas es el conjunto de incentivos y beneficios que el Estado otorga a las empresas que realicen inversiones nuevas en el país, siempre y cuando cumplan los demás requisitos y las obligaciones establecidos en esta ley y sus reglamentos. El reglamento determinará qué se entenderá por inversiones nuevas en el país. Las empresas beneficiadas con este Régimen se dedicarán a la manipulación, el



procesamiento, la manufactura, la producción, la reparación y el mantenimiento de bienes y la prestación de servicios destinados a la exportación o reexportación, excepto lo previsto en los artículos 22 y 24 de esta ley. El lugar donde se establezca un grupo de empresas beneficiadas con este Régimen, se denomina "zona franca" y será un área delimitada, sin población residente, autorizada por el Poder Ejecutivo para funcionar como tal. El Régimen de Zonas Francas se otorgará solo a empresas con proyectos cuya inversión nueva inicial en activos fijos sea de al menos ciento cincuenta mil dólares estadounidenses (US\$150.000,00) o su equivalente en moneda nacional. Las pequeñas empresas que se asocien para realizar, conjunta y directamente, actividades procesadoras para la exportación, podrán alcanzar el monto mínimo de inversión indicado en este artículo, sumando el monto de la inversión de cada empresa asociada, conforme lo disponga el reglamento de esta ley. Para estos efectos, se entenderá por pequeñas empresas las que empleen a un máximo de veinte trabajadores. Las empresas que califiquen en el Régimen de Zonas Francas tendrán que cumplir todas las normas de protección del medio ambiente que la legislación costarricense y la internacional disponen para el desarrollo sostenible de las actividades económicas.” (La negrilla ni es del original). “ARTÍCULO 17.- Las empresas que se acojan al régimen de zonas francas se clasificarán bajo una o varias de las siguientes categorías: (Así reformado el párrafo anterior por el aparte c) del artículo 2° de la ley No. 8794 del 12 de enero de 2010) a) Industrias procesadoras de exportación que producen, procesan o ensamblan para la exportación o reexportación. b) Empresas comerciales de exportación, no productoras, que simplemente manipulan, reempacan o redistribuyen mercaderías no tradicionales y productos para la exportación o reexportación. c) las empresas de servicios que cumplan con el índice de Elegibilidad Estratégica para Empresas de Servicios (IEES) las entidades bancarias, financieras y aseguradoras que se instalen en las zonas francas no podrán acogerse a los beneficios de este régimen. Tampoco podrán acogerse al régimen las personas físicas o jurídicas dedicadas a prestar servicios profesionales, excepto los de los centros de servicios de salud humana que se instalen fuera del Gran Área Metropolitana (GAM) sea la categoría g) de este artículo, según lo establecido en el inciso b) del artículo 2 de esta ley. (Así reformado el inciso c) anterior por el artículo 3° de la Ley de fortalecimiento de la competitividad territorial para promover la atracción de inversiones fuera de la Gran Área



Metropolitana (GAM), N° 10234 del 4 de mayo del 2022) ch) Empresas administradoras de parques destinados a la instalación de empresas bajo el Régimen de Zonas Francas, siempre que los parques cumplan condiciones mínimas de infraestructura y disponibilidad de servicios, según el reglamento de esta ley. Estas empresas gozarán de las exoneraciones indicadas en el artículo 20, siempre que en el parque industrial que desarrollen se instalen únicamente empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas. De llegar a instalarse en el parque empresas no acogidas al Régimen de Zonas Francas, la empresa administradora perderá, a partir de ese momento, la exoneración indicada en el inciso g) del artículo 20 y, en cuanto a las demás exoneraciones, se reducirán en la proporción correspondiente como si se tratara de ventas en el territorio aduanero nacional en los términos del artículo 22. (Así reformado el inciso ch) anterior por el artículo 1º, inciso e), de la ley No.7830 de 22 de setiembre de 1998). d) Empresas o entidades que se dediquen a la investigación científica para el mejoramiento del nivel tecnológico de la actividad industrial o agroindustrial y del Comercio Exterior del país. e) Empresas que operen astilleros y diques secos o flotantes para la construcción, reparación o mantenimiento de las embarcaciones. f) Industrias procesadoras que producen, procesan o ensamblan bienes, independientemente de que exporten o no, que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 21 bis de esta Ley. (Así adicionado el inciso anterior por el aparte c) del artículo 2º de la ley N° 8794 del 12 de enero de 2010) g) Empresas de centros servicios de salud humana que se instalen fuera de la Gran Área Metropolitana (GAM). (Así adicionado el inciso anterior por el artículo 4º de la Ley de fortalecimiento de la competitividad territorial para promover la atracción de inversiones fuera de la Gran Área Metropolitana (GAM), N° 10234 del 4 de mayo del 2022). h) Empresas proveedoras de insumos localizadas fuera de la GAM, destinados a otra empresas beneficiarias del régimen de zona franca bajo la categoría f) del artículo 17, localizadas dentro o fuera de la GAM. (Así adicionado el inciso anterior por el artículo 4º de la Ley de fortalecimiento de la competitividad territorial para promover la atracción de inversiones fuera de la Gran Área Metropolitana (GAM), No. 10234 del 4 de mayo del 2022) i) Empresas desarrolladoras de parques sostenible de aventura, localizadas fuera de la GAM siempre que cumplan con una inversión nueva inicial en activos fijos de al menos cinco millones de dólares estadounidenses (US\$5.000.000) o su equivalente en moneda nacional. En estos casos, se exigirá un



plan de inversión a cumplir en un período de ocho años, calculado con base en el valor en libros de los activos sujetos a depreciación y, al menos, cincuenta empleados permanentes, durante toda la operación de la empresa, debidamente reportados en planilla ante la Caja Costarricense de Seguro Social. El cómputo del plazo inicial de ese beneficio se contará a partir de la fecha de inicio de las operaciones productivas de la empresa beneficiaria, siempre que dicha fecha no exceda de tres años a partir de la publicación del respectivo acuerdo de otorgamiento. El monto de inversión inicial se considerará un requisito de permanencia en el régimen. (Así adicionado el inciso i) anterior por el artículo 4° de la Ley de fortalecimiento de la competitividad territorial para promover la atracción de inversiones fuera de la Gran Área Metropolitana (GAM), N° 10234 del 4 de mayo del 2022) Finalmente, no podrán ingresar al régimen de zonas francas las empresas que se dediquen a la extracción minera, la exploración o extracción de hidrocarburos, la producción o comercialización de armas y municiones que contenga uranio empobrecido y las compañías que se dediquen a la producción o comercialización de cualquier tipo de armas. Tampoco podrán ingresar al régimen las empresas que se dediquen a la generación de energía eléctrica, salvo que la generación sea para el autoconsumo. Esta salvedad también aplicara a los supuestos contenidos en el artículo 16 bis de la presente ley. (Así adicionado el párrafo anterior por el aparte c) del artículo 2° de la ley N° 8794 del 12 de enero de 2010) (Así reformado el párrafo anterior por el artículo 3° de la Ley de fortalecimiento de la competitividad territorial para promover la atracción de inversiones fuera de la Gran Área Metropolitana (GAM), No. 10234 del 4 de mayo del 2022). “Artículo 18- Las personas físicas o jurídicas, tanto nacionales como extranjeras, con actividades en las zonas francas, contempladas en esta ley y las que resultaran incluidas en el respectivo acuerdo ejecutivo, podrán: a) Introducir, almacenar, exhibir, empacar, desempacar, manufacturar, procesar, producir, montar, ensamblar, refinar, destilar, purificar, mezclar, transformar y manipular toda clase de mercaderías, productos, materias primas, componentes, materia de empaques, envases y otros efectos comerciales destinados a la exportación o reexportación, con excepción de aquellos cuya importación, comercialización o manufactura están prohibidos por las leyes de la República, con la salvedad de lo estipulado en los artículos 22 y 24 de esta ley. b) Prestar y contratar servicios a las empresas de las Zonas Francas y a personas físicas



o jurídicas domiciliadas en el extranjero, tales como: financiamiento, seguros, embarque, expedición, documentación, abastecimiento, arrendamiento de edificios, mantenimiento y cualesquiera otros que sean convenientes para el desarrollo de la Zona Franca o del régimen en general. Las empresas que se dediquen a la prestación de servicios bancarios o financieros, deberán regirse por la normativa del Sistema Bancario Nacional y conexas, así como por la reglamentación que al efecto exista. c) En general, ejecutar toda clase de actos necesarios para el establecimiento y operación de las Zonas Francas, siempre y cuando no contravengan las leyes costarricenses. ch) Excepcionalmente, solo cuando las características del proceso productivo o la naturaleza del proyecto impidan desarrollarlo dentro de un parque industrial, podrá otorgarse el Régimen de Zonas Francas a empresas procesadoras de exportación, para que se establezcan fuera de un parque industrial, siempre y cuando la inversión inicial en activos fijos sea al menos de dos millones de dólares estadounidenses (US\$2.000.000,00) o su equivalente en moneda nacional, y se cumplan los demás requisitos reglamentarios. Para otorgar el Régimen de Zonas Francas fuera de un parque industrial, el Ministerio de Comercio Exterior deberá contar con el dictamen favorable del Ministerio de Hacienda. Este último deberá pronunciarse dentro de los quince días hábiles siguientes al recibo de la copia de la solicitud respectiva. Transcurrido este plazo sin respuesta, el dictamen del Ministerio de Hacienda se entenderá como favorable. Asimismo, excepcionalmente, por razones de disponibilidad de mano de obra, transporte o manejo de materia prima o por otro motivo, calificados vía reglamento y previa autorización expresa de PROCOMER, las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas ubicadas en un parque industrial, podrán instalar fuera de él plantas satélite, las que se acogerán a los términos del Acuerdo Ejecutivo que autoriza a la empresa. La planta instalada en el parque deberá realizar una proporción significativa de su producción total en relación con el número de plantas que se instalen fuera del parque y deberá sujetarse a los criterios que PROCOMER emita para el efecto. Igualmente, todas las importaciones de materia prima, maquinaria y otros, así como la exportación del producto final, deberán tramitarse desde la planta establecida en el parque industrial, salvo casos especiales debidamente justificados que autorice PROCOMER. No podrá otorgarse el Régimen de Zonas Francas en los dos casos mencionados en los párrafos anteriores, si las empresas no cuentan con los controles fiscales ni



aduaneros pertinentes. (Así reformado el inciso ch) anterior por el artículo 1º, inciso f), de la ley No.7830 de 22 de setiembre de 1998) Lo dispuesto en este inciso es aplicable también a las empresas de las categorías c) e i) del artículo 17 de esta ley, conforme lo disponga el reglamento. (Así adicionado el párrafo anterior por el aparte d) del artículo 2º de la ley No. 8794 del 12 de enero de 2010) (Así reformado el párrafo anterior por el artículo 3º de la Ley de fortalecimiento de la competitividad territorial para promover la atracción de inversiones fuera de la Gran Área Metropolitana (GAM), No. 10234 del 4 de mayo del 2022)” Considera mi representada que, en afán de no resultar redundante, en términos generales el artículo 1 de la ley 7210 establece los fines del régimen de zona franca, generalidades sobre las diversas actividades que puede fomentar e incentivar el régimen y requisitos mínimos de inversión para el ingreso al régimen. El artículo 17 establece las categorías de las empresas que pueden optar por el régimen y se establece el listado de las actividades autorizadas a producir dentro del régimen de zonas francas, estableciendo entonces dicho artículo las actividades que nuestro gobierno pretende fomentar e incentivar y el artículo 18 establece que las empresas acogidas al régimen de zona francas pueden realizar diversas actividades para lograr desarrollar la actividad autorizada a operar en régimen de zona franca, norma que es sumamente amplia, ya que su inciso c) incluye “ejecutar toda clase de actos necesarios para el establecimiento y operación de las Zonas Francas, siempre y cuando no contravengan las leyes costarricenses”. Con lo cual no existe en dichas normas la limitación legal que pretende ser el argumento base de su fundamentación al ajuste realizado a mi representada. Por lo que dicho ajuste no se ajusta al principio de legalidad. La Administración Tributaria de Alajuela desconoce en su interpretación la definición clara y sencilla plasmada el artículo 4 del Reglamento a la Ley 7210, de la actividad autorizada en Régimen de Zona Franca, la cual es la actividad incluida en la cláusula segunda del Acuerdo Ejecutivo No. [...], la cual le permite realizar las actividades de apoyo al transporte enlistadas en la clasificación CAECR 5229, sin embargo resulta obvio que dicho Acuerdo Ejecutivo no corresponde a un listado de todas las operaciones que puede realizar una empresa en régimen de zona franca, ya que ese hecho resultaría en publicaciones de Acuerdos de Régimen sumamente amplios, con un listado taxativo de operaciones, que podría dejar por fuera transacciones importantes por ser realizadas con base en nuevas tecnologías o por cambios en las necesidades de las



empresas, por lo cual la propia ley y su reglamento, con base en una lectura integral y concienzuda de las normas establece la posibilidad de realizar todas las negociaciones y transacciones que resulten necesarias para poder cumplir con la actividad autorizada a realizar en el régimen, incluyendo la compra y venta de activos intangibles, de bienes muebles e inmuebles. Dado que el artículo 17 lo único que viene a regular es la actividad sustancial, sea la actividad principal de la empresa autorizada a operar en régimen de zona franca únicamente. El artículo 4 del Reglamento de la Ley 7210 define la actividad autorizada que se plasma en Acuerdo 2 del Acuerdo Ejecutivo 066-2022 como: “Actividad Autorizada: Es la actividad sustancial que desarrolla la empresa al amparo del Régimen de Zonas Francas, generadora de sus principales ingresos. Esta actividad debe ser realizada por un número de empleados calificados y debe generar gastos operativos útiles, necesarios y pertinentes con la naturaleza y tamaño de la misma, conforme con la autorización que otorga el Poder Ejecutivo y que consta en el Acuerdo de Otorgamiento; así como en línea con la normativa costarricense. Para estos efectos, la actividad generadora de los principales ingresos puede variar según la actividad sustancial, sin embargo, ésta se refiere principalmente a esas funciones relevantes para la conducción de la actividad que genera valor (no aquellas meramente accesorias). (Así adicionada la definición anterior por el artículo 1° del decreto ejecutivo No. 41346 del 4 de octubre del 2018)” Con lo cual resulta claro con base en dicha definición que una actividad autorizada funge dentro de la Ley 7210 como la actividad sustancial (actividad principal) que desarrolla la empresa acogida en Régimen de Zona Franca y por la cual recibe sus principales ingresos, pero no excluye en su redacción de la definición del reglamento la posibilidad de que la empresa acogida a régimen de zona franca reciba otros ingresos, los cuales estarían también exonerados del pago del impuesto sobre la renta, dado la definición tan amplia que establece el artículo 20 inciso g) de la Ley en mención; ya que dicha definición establecida reglamentariamente inclusive prevé la posibilidad de que las entidades acogidas al régimen desarrollen otros ingresos (siempre y cuando sean directamente relacionadas a la actividad autorizada, y entendiéndose éstos desde la definición propia de impuesto sobre la renta definida en la propia Ley de Impuesto sobre la Renta). Adicionalmente dicha norma reglamentaria de ninguna forma prohíbe o limita a una empresa acogida en zona franca para realizar las actividades



inherentes e intrínsecas que sean necesarias para poder llevar a cabo la venta de los servicios autorizados como actividad autorizada, como lo es la compra o venta de sus activos que la empresa requiera, lo cual se regula expresamente en el Reglamento a la Ley 7210. Consideramos que la postura para realizar el ajuste que pretende la Administración Tributaria se fundamenta principalmente en que la venta de bienes inmuebles no se encuentra incluida dentro de las actividades autorizadas en la clasificación plasmada en el artículo 17 de la ley que por interpretación de los artículos 1, 17 y 18 de la Ley 7210 consideran que se faculta delegar en Acuerdo Ejecutivo [...] las restricciones a las exoneraciones del artículo 20 de la Ley 7210. Lo cual consideramos es totalmente infundado y carente de norma legal y se encuentra en contradicción plena del inciso g) del artículo 20 de la Ley 7210, ya que los Acuerdos Ejecutivos de otorgamiento al Régimen de Zona Franca, incluido el de marras, lo que definen es únicamente la actividad autorizada, inversiones mínimos y demás requisitos que establece nuestra normativa que debe contener el Acuerdo de Otorgamiento del Régimen de Zona Franca. Consideramos que un Acuerdo Ejecutivo no tiene rango de ley, y por ende dentro de nuestra legislación y en particular de conformidad con los artículos 5,6 y 7 del CNPT no puede restringir de manera alguna el otorgamiento de una exoneración legal y no le faculta a delimitar o restringir en forma alguna la totalidad de transacciones u operaciones que está facultada a realizar la empresa acogida al régimen, situación que la Ley regulan mediante en el artículo 18 de la Ley 7210 y desarrolla aún más en el Reglamento a la Ley 7210. Dentro de las operaciones que no se incluyen expresamente en el Acuerdo Ejecutivo o66-2022 pero que resulta obvio y evidente que puede realizar mi representada o cualquier otra empresa que opere dentro del Régimen de Zona Franca se encuentra contratar empleados, llevar contabilidades, suscribir contratos con terceros ya sea amparados a régimen de zona franca o no, realizar pagos de servicios (incluyendo servicios públicos), el pago de impuestos en general (en los casos que corresponda), pagar el canon anual a Procomer, comprar los insumos, materiales y servicios que sean necesarios para prestar los servicios autorizados e inclusive le permite a la empresa acogida en régimen de zona franca realizar compra de activos, ya sean dichos activos intangibles, muebles o inmuebles, siempre y cuando sean necesarios para generar la actividad autorizada definida por Ley 7210. Debemos indicar que no resulta cierto lo indicado por la Administración Tributaria de



Alajuela, en cuanto se refiere a que no se incluye la exoneración recurrida en el Acuerdo Ejecutivo [...] dado que mi representada se obliga en dicho Acuerdo a realizar una inversión mínima nueva mediante acuerdo tercero y sexto de dicho Acuerdo Ejecutivo, y que de conformidad con el reglamento la inversión puede realizarse en activos inmuebles, alquileres, mobiliario y equipo, con lo cual directamente faculta a mi representada a realizar compra de activos para el desarrollo del negocio en marcha, ya que resultaría imposible realizar la actividad autorizada sin dichos activos. De igual forma el Acuerdo Ejecutivo [...] en su cláusula 4 y 5 se indica que de conformidad con el artículo 20 inciso g) de la Ley de Ley del Régimen de Zona Franca y sus reformas, la beneficiaria gozará de la exención de todos los tributos a las utilidades, así como las ganancias brutas o netas, e inclusive indica que la beneficiaria podrá introducir sus servicios al mercado local, observando los requisitos establecidos por los artículos 3 y 22 de la ley 7210. Con lo cual consideramos, en el caso de marras se realiza una lectura parcializada y no conforme a derecho de la Ley 7210 y su Reglamento y el Acuerdo Ejecutivo de Otorgamiento al Régimen de Zona Franca, ya que la adquisición de activos es necesaria para un negocio en marcha; la Ley ni el reglamento establece limitación alguna a la venta de un inmueble afecto al desarrollo de la actividad sustancial. Inclusive de una lectura e interpretación integral de la Ley resulta claro que el artículo 20 de la Ley 7210 también establece un listado de las exenciones reguladas al amparo de la Ley 7210 y con lo cual debe entenderse que las exenciones que se otorgan a las empresas autorizadas a operar en régimen de zona franca procuran en forma integral disminuir las cargas sociales, impuestos municipales y demás impuestos que afectan la operación de las empresas acogidas dentro del régimen, lo cual genera un precio más competitivo de los bienes y servicios producidos dentro de dicho régimen a nivel mundial, al exonerar toda la cadena de producción necesaria para la operación de las empresas, con lo cual hay eficientizarían en los costos y gastos de los bienes y servicios producidos y en las ventas en general que realice la empresa, siempre y cuando dichas ventas provengan de la unidad productora de todo tipo de ingresos ya sean los ingresos habituales (actividad autorizada) así como de otros ingresos relacionados a su operación, según se definen en el impuesto sobre la Renta en la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente. Se desprende entonces del artículo 20 de la Ley 7210 que las empresas que se acojan al régimen podrán: a) Comprar e Internar



a la zona franca la materia prima, los productos elaborados o semielaborados, los componentes y las partes, los materiales de empaque y envase, y las demás mercancías requeridas para su operación, sin sujeción al pago de todo tributo y derecho consular sobre la importación. Lo cual implica exoneración en impuestos de importación de los materiales primas, lo que efficientiza los costos de las empresas en régimen de zona franca. b) comprar e Internar a la zona franca la maquinaria y el equipo, lo mismo que sus accesorios y repuestos, sin sujeción al pago de todo tributo y derecho consular sobre la importación. Adicionalmente, gozarán de exención de todo tributo y derecho consular que afecte la importación de vehículos automotores que enlista dicho artículo que sean necesarios para su operación, producción, administración y transporte. Lo que efficientiza los costos de las empresas en régimen de zona franca. c) Exención de todo tributo y derecho consular que pese sobre la importación (compra en el extranjero) de los combustibles, aceites y lubricantes requeridos para la operación de estas empresas. Tal exención se otorgará únicamente cuando estos bienes no se produzcan dentro del país en la calidad, cantidad y oportunidad necesarias. Para importarlos, el Ministerio de Economía, Industria y Comercio deberá otorgar la autorización previa y pronunciarse, mediante resolución razonada, en un plazo máximo de quince días hábiles. Lo que efficientiza los costos de las empresas en régimen de zona franca ch) Exención de todo tributo asociado con la exportación o reexportación de productos autorizados según la clasificación que corresponda. Lo cual efficientiza el precio del bien o servicio vendido en el exterior. d) Exención, por un período de diez años a partir de la iniciación de las operaciones, del pago de impuestos sobre el capital y el activo neto, del pago del impuesto territorial y del impuesto de traspaso de bienes inmuebles. Consideramos esta exoneración habilita a las empresas que operen en régimen de zona franca a la compra de bienes inmuebles expresamente y por ende prevé que dichos activos sean vendidos según las necesidades propias que tenga una empresa acogida al régimen, siempre que sea un inmueble afecto a la actividad sustancial de la empresa, no se establece en la norma que el impuesto de traspaso de bienes inmuebles se aplicará únicamente al primer activo que adquiera la empresa. Tal y como lo señala la norma no hay limitación alguna a la aplicación de la presente exoneración en cuanto al pago de impuesto de impuesto de traspaso de bienes inmuebles, lo cual ineludiblemente faculta a las empresas que operan en régimen de



zona franca a la compra y su eventual venta, de dichos activos. e) Exención del impuesto de ventas y consumo sobre las compras de bienes y servicios, con lo cual les exonera a las empresas que operen en zona franca de IVA la compra de bienes y servicios necesarios en su actividad y faculta a que dichas compras de bienes y servicios se encuentren exentos de IVA e impuesto al consumo. Valga decir que este inciso tampoco cuenta con limitación alguna así mismo, efficientiza el precio del bien o servicio vendido en el exterior. f) Exención de todo tributo que pese sobre las remesas al extranjero, lo cual evidencia que las empresas que operen en zona franca pueden contratarse en el extranjero la prestación de diversos servicios y asesorías. g) Exención de todos los tributos a las utilidades, así como de cualquier otro, cuya base imponible se determine en relación con las ganancias brutas o netas, los dividendos abonados a los accionistas o los ingresos o las ventas, según los porcentajes que indica la ley. Consideramos que la presente exoneración en sumamente amplia y que al carecer de otra norma de igual rango que limite la aplicación de esta exoneración para el caso de las empresas que operan de conformidad con el inciso c) del artículo 17 de la Ley 7210 y además habilita a mi representada a obtener exoneración plena de impuesto sobre las utilidades de conformidad con la ley 7210 en todos los tributos sujetos al impuesto de utilidades y cualquier otro que se determine con base en las ganancias brutas o netas, lo cual se reitera inciso c) en el artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin establecer ninguna de dichas normas que solo aplica en ingresos generados por ventas de su actividad sustancial. Inclusive como se indicó supra, la misma definición de actividad autorizada en el artículo 4 del Reglamento a la Ley 7210, prevé la generación de otros ingresos al señalar que la actividad autorizada es la generadora de los ingresos principales de las empresas acogidas al régimen (lo cual implica necesariamente que pueden darse otros ingresos) como lo sería la venta de un inmueble, en cuyo caso se generaría una exoneración también en el impuesto de utilidades al no existir norma de igual rango a esta que limite o restrinja de forma alguna su aplicación. Reiteramos que el legislador sí previó limitación a los beneficios fiscales en el caso de las empresas acogidas al inciso ch) del artículo 17 de la Ley 7210 en caso de ventas de inmuebles a empresas que no operan bajo régimen de zona franca, y que el legislador no estableció limitación alguna para el caso de empresas que operen en inciso c) de la Ley 7210, sea para el caso de marras. Con lo cual, aplicando el principio



de reserva de ley, no puede pretender desconocerse una exoneración de impuesto de utilidades y cualquier otro impuesto que se determine con base en las ganancias brutas o netas relacionadas a la operación o negocio en marcha de la actividad autorizada a operar en régimen de zona franca, ya que no existe una norma que habilite, limite o prohíba la venta de activos de mi representada, obligándola al pago del impuesto que pretende la Administración Tributaria de Alajuela h) Exención de todo tributo y patente municipales por un período de diez años. Lo cual pretende otorgar un beneficio fiscal a la operación comercial de la empresa, ya que dependiendo de la Municipalidad se establece la metodología y tarifas a aplicar en las patentes comerciales, y que en caso de marras la Municipalidad de Alajuela grava con base en los ingresos brutos de las empresas que realicen operaciones en su jurisdicción. De igual forma esta exención procurar generar una disminución en los gastos de las empresas acogidas al régimen, lo cual vuelve más competitivo el precio del bien o servicio autorizado a operar bajo el régimen. i) Exención de todo tributo sobre la importación y exportación de muestras comerciales o industriales. j) Para el mejor desarrollo de sus operaciones, las empresas acogidas al Régimen de Zona Franca podrán realizar libremente toda clase de actos y contratos en moneda extranjera, con lo cual la faculta a realizar toda clase de actos y contratos en la moneda que acuerde con sus contrapartes empresariales. Que el artículo 124 del Reglamento a la Ley de Zonas Francas regula las actividades que pueden realizar los beneficiarios del régimen y se incluyen las siguientes: Artículo 124.-Actividades de los beneficiarios. Los beneficiarios bajo cualquiera de las categorías previstas en el artículo 17 de la Ley podrán, al amparo de los incentivos del Régimen, realizar las siguientes acciones: a) Arrendar o subarrendar edificios o naves industriales independientes a otras empresas de zonas francas. b) Arrendar o subarrendar espacios en los términos dispuestos por el artículo 20 de este Reglamento. c) Realizar actividades de innovación, investigación y desarrollo. d) Brindar capacitación a sus empleados en cualquiera de las áreas de operación de la empresa. e) Brindar capacitación a empleados de proveedores, a funcionarios de instituciones públicas o a estudiantes del sistema educativo costarricense, en cualquiera de las áreas de operación de la empresa. f) Las empresas descritas en el inciso d) del artículo 17 de la Ley, podrán realizar actividades de promoción y/o patrocinio relacionadas con la actividad autorizada al amparo del Régimen. g) Realizar cualquiera de las actividades



descritas en los incisos a), b) y c) del artículo 18 de Ley. Con lo cual carece de todo fundamento legal indicar que las actividades que exonera la Ley son únicamente las establecidas en la cláusula segunda del Acuerdo Ejecutivo de Otorgamiento del Régimen, sino que la Ley lo que permite es otorgar los incentivos fiscales legalmente establecidos mediante artículo 20 de Ley 7210 a toda la cadena de producción que sea útil y necesaria dentro del negocio en marcha para poder realizar la ventas de los servicios acordados dentro de la clasificación de la autoridad autorizada. El artículo 4 del Reglamento de la Ley 7210 establece también las siguientes definiciones que resulta importante que quede claro que con base en la interpretación conjunta de la normativa legal que aplica a régimen de zona franca se entiende claramente que son operaciones o transacciones debidamente habilitadas a realizar a cualquier empresa que se acoja a régimen de zona franca: “Activos fijos: se entiende por activos fijos, las obras en proceso, los bienes muebles e inmuebles sujetos a depreciación, los bienes inmuebles no sujetos a depreciación y el software utilizados en la operación del negocio, cuya fecha y precio de adquisición consten debidamente en los libros contables de la empresa.” “Empresas no sujetas al impuesto sobre la renta: se refiere a aquellas empresas procesadoras que producen, procesan o ensamblan bienes, que operan en Costa Rica y que no están obligadas al pago del impuesto sobre la renta por estar contempladas en el artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N° 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas. Asimismo, para efectos del Régimen de Zonas Francas también se entiende que son empresas no sujetas, aquellas empresas que, al momento de solicitar el Régimen, no realizan actividad lucrativa en Costa Rica gravada con el impuesto sobre la renta.” “Operaciones productivas: son las actividades del proceso productivo y/o prestación de servicios al amparo del Régimen.” De ninguna forma puede considerar la Administración Tributaria que la venta esporádica de un activo de la empresa, que se reconoce en la resolución que aquí se recurre configura un ingreso extraordinario, lo cual conceptualmente se entiende como un ingreso que no proviene de actividad habitual de la empresa, pueda no verse englobado dentro de las exoneraciones del inciso g) de la Ley 7210, al no existir norma legal alguna que limite o restrinja en este caso la exoneración que desconoce la Administración Tributaria de Alajuela. Considera mi representada que la única limitación legal al disfrute de la exoneración tipificada en el artículo 20 inciso g) es la dispuesta legalmente para la categoría ch)



del artículo 17 de Ley 7210, sea como empresa administradora de parques que operan bajo régimen de zona franca, en cuyo caso le aplicaría las limitaciones que establece el artículo 17, mediante el cual sí se establece una limitación a la aplicación de las exoneraciones, ya que establece la propia ley, la limitación a la aplicación de la exoneraciones otorgadas en el artículo 20 de la ley y sobre este particular señala el artículo 17 lo siguiente: “Estas empresas gozarán de las exoneraciones indicadas en el artículo 20, siempre que en el parque industrial que desarrollen se instalen únicamente empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas. De llegar a instalarse en el parque empresas no acogidas al Régimen de Zonas Francas, la empresa administradora perderá, a partir de ese momento, la exoneración indicada en el inciso g) del artículo 20 y, en cuanto a las demás exoneraciones, se reducirán en la proporción correspondiente como si se tratara de ventas en el territorio aduanero nacional en los términos del artículo 22.” Expresamente el Reglamento a la Ley de Zona Franca regula los activos fijos en su numeral 8, con lo cual se consideran que son necesarios e imprescindibles para realizar la actividad económica e inclusive se consideran para efectos de la Ley que pueden formar parte de la inversión inicial, elemento esencial para cumplir con requisitos para ingreso al régimen de zona franca que se acuerda expresamente en el Acuerdo Ejecutivo que corresponda por lo que sí le incluyen en dichas inversiones iniciales dentro de los acuerdos ejecutivos de acceso al régimen de zona franca. Adicionalmente la Ley 7210 establece en su artículo 3, el cual regula el tratamiento fiscal de las empresas que operen en Régimen de Zona Franca bajo las categorías c) y g) del artículo 17, la cual sí encuentran en conexión directa de las exoneraciones fijadas en el artículo 20 de la Ley, a diferencia de los artículos que pretende aplicar la Administración Tributaria de Alajuela como base a sus argumentos, los cuales no tiene relación alguna con la posibilidad de restringir en el caso de marras la aplicación a la exoneración al impuesto de las utilidades regulada en el inciso g) del artículo 20 de Ley 7210, el cual señala: “Artículo 3- Tratamiento fiscal para las empresas bajo las categorías c) y g) del artículo 17 de la presente ley: Para las empresas beneficiarias bajo las categorías c) y g) del artículo 17 de la presente ley se aplicarán las siguientes disposiciones: a) Para efectos del impuesto sobre la renta les serán aplicables las exenciones y los beneficios dispuestos en esta ley, sin supeditación de hecho ni de derecho a resultados de exportación o restricciones de ventas en el mercado local. b) A los bienes y servicios



de estas empresas, que sean destinados al mercado local les serán aplicables todos los tributos al consumo que correspondan, así como los procedimientos aduaneros propios de cualquier importación similar proveniente del exterior. Para estos efectos, se entenderá por tributos al consumo aquellos que, por su naturaleza, son exigibles en el mercado en el que son consumidos. (Así adicionado por el artículo 2° de la ley No. 9689 del 24 de mayo de 2019, "Asegurar el cumplimiento de los estándares internacionales establecidos por la organización para la cooperación y el desarrollo económicos (OCDE) en el marco inclusivo del plan de acción de lucha contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS, "ACCIÓN 5")) (Así reformado por el artículo 3° de la Ley de fortalecimiento de la competitividad territorial para promover la atracción de inversiones fuera de la Gran Área Metropolitana (GAM), N° 10234 del 4 de mayo del 2022)" (La negrilla es nuestra). Adicionalmente el artículo 22 de la Ley 7210 establece: "Artículo 22- Las empresas acogidas al régimen de zonas francas, salvo las indicadas e el inciso b) del artículo 17 de esta ley, podrán introducir en el territorio aduanero nacional hasta un veinticinco por ciento (25% de sus ventas totales, previo cumplimiento de los requisitos señalados en el reglamento de esta ley. En el caso de las empresas indicadas en los incisos c) y g) del artículo 17 de esta ley, podrán introducir en el mercado local la totalidad de sus ventas de servicios y les serán aplicables las disposiciones establecidas en el artículo 3 de esta ley..." (la negrilla es nuestra). De los artículos 3 y 22 de la Ley consideramos que no resulta correcto lo indicado por la Administración Tributaria de Alajuela en la p[agina 25 de resolución MH-ATA-GER-SF-RES-0049-2024 que señala que las empresas que operan en régimen de zona franca pueden introducir al mercado local los bienes y servicios, que producen las empresas (dentro de la actividad autorizada), no obstante cualquier introducción al mercado local deberá cancelar el impuesto sobre la renta , por las ventas realizadas, y con mayor razón todavía deberá cancelarles este impuesto, en relación con las ventas realizadas en el mercado local, que no corresponden a los bienes y servicios producidos en la actividad autorizada, dado que el artículo 22 refiere directamente el tratamiento tributario de las ventas locales a lo estipulado en el artículo 3 de la ley 7210 y el artículo 3 señala: "Para las empresas beneficiarias bajo las categorías c) y g) del artículo 17 de la presente ley se aplicarán las siguientes disposiciones: a) Para efectos del impuesto sobre la renta les serán aplicables las exenciones y los beneficios dispuestos en esta



ley, sin supeditación de hecho ni de derecho a resultados de exportación o restricciones de ventas en el mercado local. b) A los bienes y servicios de estas empresas, que sean destinados al mercado local les serán aplicables todos los tributos al consumo que correspondan, así como los procedimientos aduaneros propios de cualquier importación similar proveniente del exterior. Para estos efectos, se entenderá por tributos al consumo aquellos que, por su naturaleza, son exigibles en el mercado en el que son consumidos. Con lo cual le aplicarían las exoneraciones del impuesto sobre la renta y se gravarían con el impuesto al consumo (sea en este caso el impuesto al valor agregado) y los impuestos de nacionalización que correspondan. En el caso de marras la venta de un inmueble se encuentra no sujeta al impuesto al valor agregado y no le son aplicables impuestos de nacionalización a la presente transacción. Adicionalmente el artículo 56 del Reglamento a la Ley del Régimen de Zonas Francas señala: “Artículo 56.- Derechos y obligaciones Las empresas acogidas al Régimen tienen derecho a disfrutar de las exoneraciones y beneficios fiscales previstos en la Ley N° 7210 y sus reformas, siempre que se mantengan en todo momento al día en el cumplimiento de los requisitos y condiciones establecidos en dicha Ley, este Reglamento, las disposiciones que emita PROCOMER y las que emita el Ministerio de Hacienda en lo pertinente.” Con lo cual la venta a nivel local de un activo perteneciente a una empresa acogida al régimen de zona franca clasificada en la categoría c) del artículo 17 de la Ley 7210, para efectos del impuesto de la renta, le ampara los beneficios fiscales señalados en el inciso g) del artículo 20, por la propia disposición de la Ley en forma tan específica que la misma Ley establece que dichos beneficios fiscales se aplican “sin supeditación de hecho ni de derecho a resultados de exportación o restricciones de ventas en el mercado local.” Y en relación a los tributos de consumo por venta de activo a nivel local, sea para efectos de impuesto al Valor Agregado (IVA), se le aplicarán los impuestos en cuanto le corresponda. En el caso de marras, al ser una venta de activo de naturaleza de bien inmueble se encuentra exenta a IVA de conformidad con el artículo 9, inciso c) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Consideramos que cualquier limitación a la exoneración indicada debe estar debidamente regulada en la Ley, y por ende cumplir con el principio constitucional de legalidad al limitar una exoneración. No obstante, la Administración Tributaria de Alajuela fundamenta su razonamiento en normas que no cuentan con bases legales



suficientes para pretender limitar un beneficio fiscal otorgado legalmente, ya que las normas que utiliza para fundamentar su criterio tienen un no establecen limitación alguna al inciso g) del artículo 20 de la Ley 7210. Que tal y como lo establece el artículo 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios para las condiciones y requisitos de las exoneraciones, se establece lo siguiente “Artículo 62.-Condiciones y requisitos exigidos La ley que contemple exenciones debe especificar las condiciones y los requisitos fijados para otorgarlas, los beneficiarios, las mercancías, los tributos que comprende, si es total o parcial, el plazo de su duración y si al final o en el transcurso de dicho período se pueden liberar las mercancías o si deben liquidar los impuestos, o bien, si se puede autorizar el traspaso a terceros y bajo qué condiciones...” Reiteramos, tal y como es del conocimiento de la Administración Tributaria de Alajuela, que el lugar en el cual se desarrolla la actividad económica de mi representada sigue siendo la misma área habilitado por Procomer para operar en Régimen de Zona Franca tal y como lo indica el oficio Procomer- DRE- EXT- 0348-2024 del 02 de abril de 2024 que fue enviado por dicha entidad a la Administración Tributaria de Alajuela, siendo que el área habilitada por Procomer para desarrollar la actividad sigue desarrollándose a la fecha el Edificio [...] de Zona Franca El Coyo, donde se debió segregar y vender parcialmente el terreno que había adquirido en el año 2020 para poder hacerle frente a la coyuntura económica generada por Covid. Dada la situación económica comprometida que tuvo mi representada, por motivo de disminución de ingresos, en el período fiscalizado debió proceder a la venta de dicho activo, dicha crisis económica puede constatarse con la declaración D 110 del periodo fiscal 2021 que se encuentra en el expediente administrativo de marras, al eliminar el efecto de la venta del inmueble, lo cual genera una pérdida fiscal de más de seiscientos treinta millones de colones, tal y como se establece en la certificación de CPA que se aporta como prueba. Con lo cual, la propia Administración Tributaria y el mismo Procomer tienen certeza plana que el área habilitada para realizar la operación de la empresa (actividad autorizada) sigue siendo Zona Franca el Coyo, dentro de las cuales se incluye a la fecha el Edificio [...] de dicha zona franca, por lo que no se deshabilitó nunca el área para realizar operaciones tal y como consta en el expediente del este caso. Inclusive debemos indicar que mi representada no compró nunca el activo con un afán de venderlo, dado que el pago de la hipoteca que se obtuvo era financieramente más beneficioso para la empresa que el pago del



alquiler que se cancela actualmente al [...], dado que se pasó de cancelar aproximadamente US \$ 62,746,67 por concepto de cuota mensual por hipoteca bancaria a US \$ 75,000 por concepto de pago de alquiler de dicho activo. Por lo que se evidencia que el único motivo para proceder a la venta del activo fue la de mejorar en el flujo de caja de mi representada y así poder continuar con la actividad acogida en régimen de zona franca. De igual forma procedemos a adjuntar la opción de recompra que se le envió [...], quien es la esposa del representante legal y dueño de la empresa [...], SA, para la recompra del inmueble, opción que podremos ejercer por un plazo de 10 años a partir de la venta acordada con el [...], dado que nuestro interés nunca fue despojarnos de ese activo y entonces dentro de la negociación se pretendió tener una opción real de recuperar dicho activo. Debemos indicar expresamente que la Administración Tributaria en la resolución MH-DGT-ATA-SF-RES-0049-2024 en la página 29 indica que la recompra del lote vendido por el obligado tributario se debía validar por la señora [...] a más tardar el 14 de mayo de 2021, y que no consta en autos dicha validación, para lo cual aportamos copia certificada del correo electrónico enviado por la señora [...] a la señora [...], Gestora del Portafolio [...], S.A. en fecha 5 de mayo de 2021 en el cual expresamente confirma recibo de la oferta de contrato de retroventa, e indica estar conforme con dicha oferta. Con lo cual se demuestra que la Opción de retroventa se encuentra vigente a la fecha. Valga recordar que en jurisprudencia reiterada se ha considerado para efectos de materia tributaria que los contratos de retroventa no se consideran como una venta "real" sino más bien como un financiamiento y para estos efectos procedemos a citar la resolución No 2-2008 del Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Sección Décima del II Circuito Judicial de San José, de las 13:10 horas del 13 de agosto de 2008 que señala lo siguiente: "...VIII)= DEL NEGOCIO DE RECOMPRA: Ciertamente a pesar de que para los inversionistas no es del todo claro en qué consiste, es un negocio que está cada día más en uso, creado sobre todo para sujetos que intervienen en las transacciones bursátiles, como puestos de bolsa y la propia Bolsa Nacional de Valores.- Ante la ausencia de referencia doctrinal y derecho comparado, puede asimilarse al conocido contrato de "reporto" o "contrato de doble", siendo a éste al que se refiere la actual Ley de Mercado de Valores (art. 23, 49 y 50). La figura de la recompra aparece como una adaptación del contrato de reporto al mercado de valores costarricense.- Entendiéndolos como similares, para



efectos de esta resolución, la recompra consiste en un contrato bursátil constituido entre dos partes, una de las cuales es poseedora de un título valor y otra que posee efectivo y donde se dan dos operaciones; la primera cuando el tenedor del título traspasa su instrumento a la otra parte y la segunda, cuando la vuelve a comprar en un plazo establecido, con lo que obtiene liquidez temporal sin necesidad de deshacerse permanentemente de su activo financiero.- "En términos generales un acuerdo de recompra involucra la adquisición inmediata de fondos a través de la venta de títulos valores con acuerdo simultáneo para recomprar dichos títulos en una fecha específica (normalmente en un período determinado menor a un año) a un precio previamente pactado que incluyen intereses o su equivalente, a un rendimiento acordado" (JOHANINNG, Patricia. "Aspectos generales del mercado de valores costarricense", Programa de capacitación bursátil gerencial, fundación de Estudios de Postgrado e Investigación en Ciencias Económicas -Fundepos-, Universidad de Costa Rica, p.45).- Más que dos contratos podemos ver dos prestaciones donde el dueño de los títulos no desea desprenderse de los mismos pero requiere de liquidez, la cual obtiene al negociarlos sujetándolos al derecho y obligación de adquirirlos en el plazo convenido; asegurándose el comprador o inversionista una ganancia sin adquirir la propiedad de los títulos, que alcanza con el cumplimiento de la segunda operación.- Se trata de una relación jurídica unitaria, con una finalidad o causa única.- Ahora bien, las condiciones o parámetros del pacto, comprenden el plazo y el rendimiento que no tiene por qué ser igual al rendimiento nominal del título, debido a la diferencia existente entre los plazos de ambos instrumentos.- Así, el título no podrá tener un plazo inferior al plazo de la obligación de recompra y el rendimiento de la recompra se determinará según el plazo y las condiciones del mercado, tomando en consideración el precio que se paga en la primera operación.- Esto significa para los efectos que nos ocupa, que la recompra siempre implicará una ganancia para el inversionista que adquiere en la primera operación, lo que lo asimila al interés que se pagaría por un préstamo mercantil, por lo que este tipo de contrato se perfila como una operación de financiamiento, donde el adquirente en recompra busca una rentabilidad de su dinero colocado en recompra.- Resulta entonces, en los términos expuestos, que quien vende los títulos por recompra no quiere deshacerse de ellos sino simplemente requiere de dinero o liquidez sobre esos títulos o valores y quien los compra para revenderlos, no está



interesado en adquirir la propiedad definitiva de los mismos, sino únicamente de que estos existan como garantía de su dinero hasta el pago por el vendedor inicial.- En nuestro medio se reconoce la recompra sobre acciones, aunque en el mercado accionario está muy limitado, pero está legalmente permitido de conformidad con el artículo 7 del Sistema Operativo y el artículo 45 de la Ley Reguladora de Mercado de Valores, disponiendo este último que los intereses, dividendos y otros beneficios que deriven de los títulos valores objeto de las operaciones de recompra y que sean exigibles durante el plazo de dichas operaciones, corresponderán al vendedor final a plazo, salvo que las partes manifiesten expresamente en el contrato de bolsa, su voluntad de regirse bajo la regla general, correspondiendo al vendedor el derecho de voto hasta el momento de entrega. La recompra no es en síntesis ni una compra-venta ni tampoco de una transmisión de la propiedad de los títulos o valores (en tal sentido, puede consultarse: ARIAS L., Fabio Alberto: "Recompra: ¿reporto o préstamo?", Ivustitia, año 13, No. 151-152, Julio-Agosto, 1999).- Todo esto nos lleva a concluir que la recompra es una operación de financiamiento o préstamo con garantía en los títulos, que luego son entregados en fideicomiso en garantía.-..." Consideramos importante aclarar lo indicado por Administración Tributaria en los párrafos finales de la página 29 de la resolución MH- ATA-GER-Sf-RES-0049-2024 que "en primer lugar refuta esta AT, lo que manifiesta el OT que se vendió un activo que no requería para desarrollar la actividad autorizada", ya que tal y como se expresa en todos los recursos por parte de mi representada, el área que fue vendida al [...], sigue estando dentro de las áreas utilizadas para realizar la actividad autorizada por Procomer y de conformidad con el Acuerdo Ejecutivo [...] y que dado a problemas de flujo de caja de la empresa se debió vender el área objeto de este proceso, por lo que en lugar de pagar mi representada la hipoteca sobre dicho activo, ahora se paga un alquiler que tal y como consta de la prueba es un gasto superior que el que se debía afrontar anteriormente (sea cuando cancelaba hipoteca al Banco BCR). De igual forma y con el afán de demostrar la necesidad de flujo de caja en que se encontraba la empresa se procede a aportar certificación CPA que documenta escenario de no haber realizado venta en el período fiscal 2021, lo cual hubiera generado ingresos brutos de ₡ 2.846.722.075, el costo de operación se mantiene en ₡ 964.876.701 y el total de gastos sería de ₡ 2.515.561.507, con lo cual se determina una pérdida de ₡ 633.716.133 en la declaración D 101 del período objeto del presente



proceso. Mi representada considera que las exoneraciones del artículo 20 de la Ley 7210 operan para el negocio en marcha de la actividad autorizada a desarrollar bajo régimen de zona franca y que el inciso g) aplica a la totalidad de los tributos que aplican sobre el impuesto a las utilidades, así como cualquier otro que se determine en relación con las ganancias brutas o netas y que, procurando continuar con su operación y obtener flujo de caja para la misma, se procede con la venta de un activo muy importante para la empresa y como parte de la negociación de venta de dicho activo se acuerdan condiciones esenciales entre comprador y vendedor para realizar dicha compraventa: 1) que el inmueble debe alquilárselo a mi representada, ya que dicha área es medular para seguir operando en régimen de zona franca y 2) que en un plazo de 10 años se procede a recompra del inmueble por parte de mi representada. Lo cual evidencia que el motivo económico de mi representada al realizar la venta es obtener flujo de caja para mantener la actividad autorizada a operar en régimen de zona franca, dada la crisis económica que tuvo la empresa. Inclusive el artículo 83 del Reglamento señala en relación a las reglas aplicables a las ventas al mercado local lo siguiente: “Artículo 83.-Reglas aplicables a las ventas al mercado local. Las empresas que vendan al mercado local deberán cancelar el impuesto sobre la renta en la misma proporción del valor de los bienes y los servicios introducidos en el territorio aduanero nacional, en relación con el valor total de las ventas y los servicios de la empresa, conforme al período fiscal que corresponda. Para las empresas de servicios, de las categorías c) y g) del artículo 17 de la Ley no les será aplicable lo indicado en este párrafo en el tanto disfruten de los beneficios de conformidad con los plazos establecidos en el artículo 20 inciso g) de la Ley.” Pareciera ser que la Administración en su interpretación del artículo 17 en conjunto con el 1 y 18 de la ley 7210 considera que una empresa acogida en régimen de zona franca únicamente se encuentra autorizada para realizar las actividades definidas en el Acuerdo Ejecutivo, sea en el caso de marras que mi representada únicamente puede realizar actividades de “transporte, almacenamiento y distribución; procesos de negociación, abastecimiento, administración de carga y transporte, administración y distribución de inventarios (materias primas y productos); selección, empaque, embalaje, fraccionamiento, facturación, etiquetado, desempaque, división, clasificación, reempaque, reembalaje, remarcación, agrupamiento y distribución de mercancías, siempre que no modifiquen su



naturaleza; y procesos logísticos de optimización y mejora de la cadena de suministro.”, olvidando que para realizar la actividad autorizada a operar en Régimen de Zona Franca debe contar con los elementos necesarios que corresponda al negocio en marcha, el cual es el que se exonera de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley 7210. Considera mi representada que la Administración Tributaria de Alajuela realiza una interpretación de la Ley que contraviene el principio de legalidad y reserva de ley, ya que olvida tomar en cuenta otros artículos de la Ley 7210 y su Reglamento en beneficio de un afán recaudatorio, violentando los derechos constitucionales de mi representada. Adicionalmente no encontramos a la fecha respuesta de la base legal expresa que establezca la limitación en la aplicación de la exoneración del artículo 20 inciso g) de la ley 7210 en cuanto no se aplica la totalidad del Impuesto sobre la renta de conformidad con la definición de la renta de fuente costarricense regulada legalmente, ya que consideramos para poder aplicar dicha limitación o restricción debe existir una norma de rango legal que establezca dicha limitación. Debemos señalar también que el dictamen de la Procuraduría General de la República No. C- 321-2005, que utiliza la Administración Tributaria para fundamentar su criterio, nuevamente se basa en un cuadro fáctico muy distinto al del caso de marras, por lo cual no aporta mayores elementos al caso y carece de elementos de criterio aplicable al caso de marras. El dictamen PGR C- 321-2005 se plasma como respuesta a una consulta en la cual Procomer consulta a la Procuraduría General de la República: que varias empresas ubicadas en el Régimen de Zona Franca tienen la intención de brindar servicios relacionados con la actividad principal de la empresa, que denominan “servicios de soporte”, a fin de hacer posible el funcionamiento competitivo de las compañías pertenecientes a un mismo grupo económico una empresa, dentro de los servicios que se consultan como servicios de soporte se encuentran: de contabilidad, servicios de soporte financiero, servicios de ingeniería de diseño, centros de atención al cliente, centro de apoyo de tecnología de la información, servicios de recursos humanos y servicios al empleado, soporte empresarial para la aplicación de software, asesoría de cumplimiento regional, entre otros. Con lo cual resulta evidente que el dictamen PGR C- 321-2005 tiene un cuadro fáctico completamente distinto al caso de marras y no resulta aplicable a este caso. Ya que bajo ningún supuesto puede interpretarse que una venta esporádica de un activo de una empresa que opera en régimen de zona franca pueda considerarse



como servicios accesorios dentro de la consulta realizada por Procomer y que resulta en el dictamen PGR C- 321-2005. Por lo anterior, resulta nuevamente un criterio que respetamos, pero consideramos que su cuadro fáctico es diametralmente distinto al caso concreto de mi representada, dado que [...], SA en ningún caso se encontraba realizando una actividad distinta a la autorizada, sino que simplemente requería vender un activo que formó parte de los activos empresariales de mi representada, por las razones ya expuestas. 2. EXONERACIONES OTORGADAS A EMPRESAS QUE OPERAN BAJO REGIMEN DE ZONA FRANCA. Considera mi representada importante reiterar los criterios vigentes emitidos por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia (entidad judicial superior en la materia de conformidad con nuestra legislación y quien tiene facultades suficientes para emitir jurisprudencia vinculante para la propia Administración (en su concepto amplio) en relación con la aplicación de las exoneraciones otorgadas a las empresas que operan en régimen de zona franca. Con base en lo anterior reiteramos lo plasmado por la Sala Primera el Voto 1152-F-S1-2011 de las 9:25 horas del 13 de setiembre de 2011 lo siguiente, en cuanto nos interesa en relación con los incentivos y beneficios otorgados a las empresas que operan en régimen de zona franca: “V. De previo a pronunciarse sobre la disconformidad, conviene referirse en forma breve al régimen de zona franca. Consiste éste en un conjunto de incentivos y beneficios que el Estado otorga a las empresas para que realicen inversiones en el país, a fin de que sus productos o servicios se destinen a la exportación o reexportación (artículo primero de la Ley de Régimen de Zona Franca no. 7210, en adelante LZF). Se configura como instrumento de política económica del Estado, concebido para incentivar la inversión para producir, y el consecuente aumento de las exportaciones (en esta línea puede consultarse la sentencia de esta Sala, no. 263-F-SI-2008 de las 8 horas 15 minutos del 11 de abril de 2008). La LZF, del 23 de noviembre de 1990 (con vigencia desde el 14 de diciembre de ese año), ha sido reformada por la Leyes no. 7467 del 20 de diciembre de 1994, 7535 del primero de agosto de 1995, 7638 del 30 de octubre de 1996, 7830 del 22 de setiembre de 1998, 8262 del 2 de mayo de 2002, y 8794 del 12 de enero de 2010. En cuanto a los incentivos regulados en el canon 20, particularmente el inciso g) -que interesa a este asunto-, establece la exención de todos los tributos a las utilidades y de cualquier otro, cuya base imponible se determine en relación con las ganancias brutas o netas, los dividendos abonados a los accionistas o ingresos o



ventas. Este beneficio fue objeto de reforma por las Leyes no. 7830 y no. 8794. Demás está decir que, en el marco descrito, la exoneración de cita -y en general todas las contempladas en la Ley no. 7210-, no pretende evitar la doble imposición internacional (sobre el mismo sujeto o riqueza), sino, incentivar la inversión productiva. Sin embargo, ha de reconocerse que, pese a no ser ese su objetivo, tratándose de inversión foránea, frente a los sistemas tributarios basados en el criterio de renta mundial o residencia, tiene el efecto de evitarla (la doble imposición) ...” (La negrilla es nuestra). Del pronunciamiento anterior de la Sala Primera, sea la máxima autoridad del país con plena competencia para pronunciarse sobre aplicación de las exoneraciones reguladas en la Ley de Régimen de Zona Franca, acepta, reconoce y reitera de conformidad con el principio constitucional de reserva de ley, que la Ley de Zona Franca consiste, según lo establece el artículo 1 de la Ley de Zona Franca en un “conjunto de incentivos y beneficios que el Estado otorga a las empresas para que realicen inversiones en el país, a fin de que sus productos o servicios se destinen a la exportación o reexportación”. Además, señala que la aplicación de los incentivos del inciso g) del artículo 20 de la ley del Régimen de Zona Franca son de aplicación plena en la “exención de todos los tributos a las utilidades y de cualquier otro, cuya base imponible se determine en relación con las ganancias brutas o netas”. No se señala limitación alguna a dicha exoneración sobre todos los tributos a las utilidades y de cualquier otro, cuya base imponible se determine en relación con las ganancias brutas o netas, e inclusive señala que, a pesar de no haberlo pretendido, dicha norma evita la doble imposición internacional. Adicionalmente podemos señalar que el Dictamen de la Procuraduría General de la República C-052-2004 del 04 de febrero de 2004 indica en cuanto nos interesa lo siguiente: “ ZONA FRANCA: UN REGIMEN INTEGRADO POR EXENCIONES TRIBUTARIAS 2-. En cuanto a las exenciones Por exención se entiende: “...la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria que, en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho. La exención, pues, supone: 1. La existencia de una norma impositiva en la que se define un hecho imponible, que normalmente da origen, al realizarse, al nacimiento de una obligación tributaria. 2. La existencia de una norma de exención, que ordena que, en ciertos casos, la obligación tributaria no se produzca, a pesar de la realización del hecho imponible previsto en la norma de



imposición". F, SAINZ DE BUJANDA: Lecciones de Derecho Financiero, Universidad Complutense de Madrid, 1986, p. 185. La nota característica de la exención está constituida por la ausencia de obligación de pago del tributo. El hecho generador del tributo acaece, pero en virtud de la norma de exención, el contribuyente no está obligado al pago de la obligación tributaria. Dado ese efecto, el hecho exento está sujeto al principio de reserva de ley en materia tributaria. Lo cual significa que corresponde a la ley otorgar las exenciones, definiendo el hecho exento y demás elementos esenciales para el disfrute de la exoneración (plazo, por ejemplo). Aspecto que ha sido resaltado por diversas resoluciones de la Sala Constitucional; así: "Los cambios normativos descritos, que dispusieron la sujeción de las fundaciones dedicadas a la enseñanza privada universitaria, al cobro del impuesto sobre la renta, son manifestación del poder tributario del Estado; significa, según lo expresado en reiterada jurisprudencia esta Sala, que el Estado cuenta con la potestad soberana, de sancionar normas jurídicas de las que se derive la obligación de pagar un tributo, o de respetar un límite tributario; de exigir contribuciones a personas o a bienes que se hallan en su jurisdicción, así como conceder exenciones. Tal potestad se ve limitada únicamente por los principios que derivan de la Constitución Política, entre los cuales se encuentran: el Principio de Legalidad o Reserva de Ley, el de la Igualdad ante las cargas tributarias, y el de Razonabilidad y Proporcionalidad. En virtud del primero, los tributos deben emanar de una Ley de la República; de acuerdo con el segundo, no deberán crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos, y deberán abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstas en la ley, asegurando el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones; y de acuerdo con el tercero, deberá cuidarse de que no sean de tal identidad, que violen la propiedad privada; todo ello, con base en los artículos 18, 33, 40, 45, 121 inciso 13) constitucionales.... El Estado también se encuentra facultado para modificar las cargas tributarias, y, asimismo, para determinar quiénes quedarán exentos de ellas. Las exenciones, pese a ser concedidas en función de determinadas condiciones, valoradas en su momento por el legislador, pueden ser modificadas o derogadas por una ley posterior. Tal proceder, antes que ser arbitrario, es una respuesta a las necesidades fiscales del país, en el entendido de que su aplicación surtirá efectos a partir de la vigencia de la respectiva norma...". Sala Constitucional, resolución N° 6509-2002 de 14:53 hrs. de 3 de julio de 2002 "De ahí que considere la Sala que en el



presente caso se produce la alegada infracción del principio de reserva legal en materia tributaria, porque uno de los elementos esenciales de la exoneración tributaria, a saber, el plazo, se encuentra establecido en una disposición reglamentaria que determina el plazo de vigencia de los contratos turísticos, o sea, del período de tiempo durante el cual, salvo que se demuestre un incumplimiento a las obligaciones del régimen, se puede disfrutar de los beneficios fiscales". Sala Constitucional, resolución N° 4844-99 de 16:18 hrs. del 22 de junio de 1999. "...ya sea que se conceptúe la exención como una forma de ser del tributo, o que -más a tono con las ideas predominantes- se la aprecie, por así decir, como el acto contrario de la imposición, es inevitable que el régimen constitucional de la propia potestad tributaria determine casi por completo lo relativo al poder de eximir, suministrando las disposiciones o normas y los principios fundamentales a que este poder ha de someterse. Esta conclusión la autoriza -sobre todo- el hecho de que la Constitución no contiene normas específicas acerca del poder de eximir, y sólo se ocupa de la potestad de imponer, que se desdoble o se prolonga en aquél...", Sala Constitucional, resolución N° 2311-95 de 16:12 hrs. del 9 de mayo de 1995. "...Esta Sala ha establecido en anteriores oportunidades que no resulta posible para la Administración intervenir en la imposición o, en su caso, la exención a los administrados de una carga tributaria, soslayando el principio de reserva de ley que en esa materia establece el artículo 121 inciso 1 y 13 de la Constitución Política...". Sala Constitucional, resolución N° 2007-94 de 15:24 hrs. del 27 de abril de 1994. La reserva de ley no sólo comprende el crear la exención sino también el definir cuál es el hecho exento. Escapa a la competencia del Poder Ejecutivo entrar a definir elementos esenciales de ese hecho exento, precisamente porque estaría contribuyendo a definirlo y, por ende, a determinar cuáles son las condiciones para que opere la exención. Simplemente, resulta contrario al principio de reserva de ley en materia tributaria que el Reglamento entre a definir o "complementar" los elementos definidores de la exención. Por otra parte, la exoneración se otorga para un fin específico que es determinado por el legislador. Ese fin no puede ser variado por la Administración, por una parte y obliga al beneficiario a respetar el destino del bien en razón del cual se otorga la exoneración, por otra parte. Dado que el otorgamiento de las exenciones entraña una excepción al deber general de contribuir y al principio de generalidad del tributo, normalmente se señala que su interpretación no puede



ser ampliativa. Lo cual se aplica aun tratándose de exenciones genéricas de carácter subjetivo. El legislador costarricense pretende restringir los efectos de estas exoneraciones mediante varias disposiciones que impiden considerar que las exenciones se aplican tanto para los tributos existentes en el momento de su sanción, como respecto de los que en el futuro se establecieren, salvo disposición expresa de la ley. Particularmente, son importantes dos disposiciones: el artículo 37 de la Ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992, Ley Reguladora de todas las Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones, y la modificación al capítulo de exenciones contenido en el Código Tributario. Dispone el numeral 37 de la Ley 7293: "De la eficacia de la exención. En cuanto a su eficacia, las exenciones tributarias que se mencionan como vigentes en la presente Ley y las demás que se incorporen al ordenamiento jurídico, están condicionadas, de manera resolutoria, al pleno acatamiento de los preceptos, requisitos y fines que regulan el otorgamiento, así como al correcto uso y destino previsto, de los bienes y servicios sobre los que haya recaído la exención que disfruta determinado sujeto". Podría decirse que la norma en cuestión regula el disfrute específico de la exención, señalando qué condiciones deben ser cumplidas para que se pueda ejercitar el derecho a la exoneración. A esto se une la regulación sobre los alcances de la exoneración. En su momento la Ley Reguladora modificó también el Código Tributario a efecto de restringir el concepto y alcance de las exenciones tributarias. De las modificaciones interesan las concernientes a los artículos 63 y 64 del Código, cuya redacción actual es: "ARTICULO 63: Límite de aplicación. Aunque haya disposición expresa de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación. (Así reformado por el artículo 50 de la ley N° 7293 de 26 de marzo de 1992). ARTÍCULO 64.- Vigencia. La exención, aun cuando fuera concedida en función de determinadas condiciones de hecho, puede ser derogada o modificada por ley posterior, sin responsabilidad para el Estado". (Así reformado por el artículo 52 de la ley N° 7293 de 26 de marzo de 1992). Sobre estas normas dijimos en el dictamen N° C-263-2000 de 26 de octubre de 2000: "Pero, además, se limitan los efectos de la exoneración, de manera tal que a partir de la vigencia de la Ley N° 7293 y, consecuentemente, de la reforma al Código Tributario, no puede pretender abarcar los tributos futuros, aun cuando así se haya establecido. De manera tal que la exoneración se limita a los tributos que existían al momento de creación de la ley



exonerativa, por lo que para los tributos que en el futuro se emitan, la exención general y originaria no es suficiente; por el contrario, para su disfrute será necesario que en cada caso se establezca que determinadas personas están exentas del pago del tributo. La exención para los tributos futuros debe ser concreta, con lo cual se restringen, como se indicó, los efectos de las exenciones generales. No hay discusión sobre que esta norma se aplica para todo tributo que haya sido aprobado con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 7293. Empero, la duda surge en relación con el período entre la ley que crea la exención y la eficacia de la Ley N° 7293. La jurisprudencia de este Órgano Consultivo a partir de la Ley N° 7293 ha sido clara en el sentido de que el artículo 63 del Código Tributario viene a restringir el disfrute de las exenciones respecto de los tributos existentes en el momento de otorgarse la exención. De manera tal que para conocer cuál es la situación de un contribuyente respecto de un determinado tributo, debe indagarse si éste estaba vigente en el momento en que se aprobó la norma de exención. Si fuere posterior a ésta, la exención general deja de surtir efectos y el contribuyente requeriría una exención concreta para dispensarse del pago de la obligación. Significa lo anterior que se están dando efectos retroactivos a la reforma legal del artículo 63. La respuesta para la Procuraduría es negativa, máxime que en forma tal vez menos clara, el principio estaba contenido en el texto original del artículo 63, al disponer: "Artículo 63.- Límite de aplicación. Salvo disposición en contrario de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su otorgamiento". (...). Por otra parte, procede recordar que en materia tributaria rigen los mismos principios en orden a la aplicación de la norma jurídica. Para determinar si una Ley nueva se aplica respecto de un tributo, debe estarse al momento de acaecimiento del hecho generador o, en su caso, del hecho exento. En orden a la aplicación de las leyes en el tiempo, ese hecho generador o el hecho exento el que determinan que se esté ante un problema de aplicación normal de la ley, de retroactividad, irretroactividad o ultraactividad. Ergo, una ley nueva sólo puede aplicarse a los hechos exentos que hayan acaecido con posterioridad a su entrada en vigor. En la medida en que la reforma al Código Tributario haya entrado en vigor antes de que se verifique el hecho exento (pareciera que se pretendería como hecho exento el no pago de los impuestos que pesan sobre los combustibles y que, por ende, tienen lugar ahora), debe concluirse que la aplicación de la ley se refiere a



hechos futuros, por lo que no se plantea problema alguno de retroactividad". Aplicando lo transcrito al régimen de zonas francas, tenemos que la empresa beneficiaria del régimen tiene derecho a las exoneraciones existentes al momento en que se emite el acuerdo que otorga el régimen de zonas francas. Carece, sin embargo, de un derecho a la exoneración respecto de los impuestos que se establezcan en el futuro. Para disfrutarlas requeriría de una ley que expresamente otorgare la exención. Con lo cual se manifiesta que el otorgamiento por ley de una exención (ergo, exenciones del artículo 20 de la Ley de Zonas Francas) no se constituye en una limitación al ejercicio del poder tributario del Estado. (La negrilla es nuestra). Finalmente, el dictamen C-127-2000 emitido por la Procuraduría General de la República del 5 de junio del 2000 se pronuncia en el relación con el régimen de zona franca indicando lo siguiente, en cuanto nos interesa: "1.- La Actividad de Fomento del Estado La actividad de fomento de la Administración Pública en el ámbito de la agricultura, la industria y el comercio interior y exterior, entre otros, se ha realizado y se continúa realizando en nombre de la mejor ordenación de los recursos económicos, el adecuado reparto de la riqueza y el crecimiento económico, con el fin de lograr la inserción adecuada del país en el mercado internacional. Esta actividad de fomento se fundamenta en el establecimiento de prioridades en el desarrollo económico de las naciones y, por ende, en una selección detallada de los sectores que recibirán el apoyo e impulso de la Administración. La orientación del desarrollo económico del Estado, con inclusión de las actividades de fomento seleccionadas con ese fin, supone la existencia de un interés público en el logro del crecimiento armónico de la sociedad dentro del contexto de la integración socio-económica internacional. Bien lo señalaron los Magistrados Montenegro y Zeledón en el voto salvado de la resolución No. 135 de las dieciséis horas del catorce de agosto de mil novecientos noventa y uno de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia: "El término fomento en su sentido de acción de promover, estimular o proteger una cosa, tiene gran trascendencia en el Derecho Administrativo, entendiéndose por actividad de fomento la que tiende a mejorar el nivel económico, social y espiritual de la comunidad. Actualmente se le utiliza para designar de modo genérico toda actividad pública tendiente a mejorar fundamentalmente las condiciones materiales de la vida de un Estado. La actividad de fomento puede definirse como la acción de la administración orientada a proteger o promover las



actividades, establecimientos o riquezas debidos a los particulares, que satisfacen necesidades públicas o estimadas de utilidad general, sin emplear la coacción ni crear servicios públicos. A través de esta actividad la Administración tiende al logro de un fin de interés público procurando por medios indirectos que los administrados realicen aquello que le interesa, sin obligarlos directamente." (El énfasis no es del original). En el ámbito del fomento de las exportaciones, el legislador costarricense otorgó al Ministerio de Comercio Exterior (COMEX) un papel preponderante. La Ley de Creación del Ministerio de Comercio Exterior y de la Promotora del Comercio Exterior, Ley No. 7638 del 30 de octubre de 1996, dispone que al Ministerio le compete "definir y dirigir, la política comercial externa y de inversión extranjera", "dictar las políticas referentes a exportaciones e inversiones", "otorgar el régimen de zonas francas, los contratos de exportación y el régimen de admisión temporal o perfeccionamiento activo y, cuando corresponda, revocarlos" y "dirigir y coordinar planes, estrategias y programas oficiales vinculados con exportaciones e inversiones" (incisos a), g), h) e i) del artículo 1). Estas funciones asignadas deben entenderse relacionadas con el artículo 4 de la misma ley en el que se establece el Consejo Consultivo de Comercio Exterior, presidido por el Ministro de Comercio Exterior, encargado de asesorar al Poder Ejecutivo en la definición de las políticas de comercio exterior e inversión extranjera. La rectoría otorgada a COMEX en materia de comercio exterior, inversiones extranjeras y administración de los regímenes especiales de exportación, según se deriva del texto de la Ley No. 7638, sigue las tendencias actuales de los diversos países de centralizar en un organismo especializado la formulación y ejecución de las políticas en la materia. Normalmente, este ente u órgano especializado es el encargado del comercio exterior, al que le compete, igualmente, la actividad pública de fomento a las exportaciones como parte integral de las políticas de comercio exterior del país. Los Beneficios Fiscales: instrumento de fomento. Los medios utilizados por los Estados en la actividad de fomento y las clasificaciones doctrinales de dichos instrumentos son múltiples. Esta diversidad de tratamiento ha promovido, en muchas ocasiones, la utilización de términos genéricos, que abarcan diversas categorías de instrumentos que, como tales, requieren de precisiones posteriores con el fin de lograr un análisis adecuado de su naturaleza. En el ámbito de la actividad pública de fomento, se han mencionado diversas categorías, como el fomento fiscal, fomento financiero,



reducción de riesgos y subvenciones económicas, entre otros (Sebastián-Martín Retortillo, Derecho Administrativo Económico, Tomo II, Editorial La Ley, 1991, pp. 729-735). Por su parte, dentro de los mecanismos específicos con que cuenta el Estado para la actividad de fomento, se señalan categorías genéricas que engloban figuras diversas, y que en ocasiones se traslapan, tales como beneficios fiscales, subvenciones, incentivos a la inversión, incentivos a la exportación e incentivos económicos, entre otros. En el presente caso interesa analizar la figura del beneficio fiscal entendido como beneficio o ventaja otorgado en la esfera tributaria de los administrados, con el fin de incentivar al beneficiario para que realice una conducta que el Estado considera de interés público. El concepto de beneficios fiscales es genérico, de modo tal que engloba una multiplicidad de figuras jurídicas caracterizadas por su conexión directa con el ámbito tributario: "En sentido económico constituyen beneficios fiscales todas aquellas medidas que adopta la Hacienda pública a favor de ciertos contribuyentes: exenciones, subvenciones, crédito oficial, libertad de amortización, etc. Desde un punto de vista jurídico el concepto abarca tan solo aquellas medidas de apoyo o estímulo instrumental que actúan a través de un mecanismo desgravatorio del tributo". (Enciclopedia Jurídica Básica, T. I, Editorial Civitas, Madrid, 1995). El beneficio fiscal, en sentido estricto, se define en razón de su efecto desgravatorio sobre la aplicación del tributo. Este efecto desgravatorio es simplemente, el resultado que sobre la aplicación del gravamen produce la actuación del beneficio. Aún y cuando son múltiples y diversas las figuras jurídicas que encuadran dentro del concepto genérico de "beneficio fiscal", lo cierto es que no obstante sus definiciones específicas, siempre se podrán traducir en el efecto desgravatorio del tributo. El disfrute del beneficio fiscal, condicionado a la configuración del supuesto de hecho cuya realización el legislador ha pretendido incentivar, constituye el elemento esencial que permite calificar al beneficio fiscal como incentivo. Independientemente de la figura específica que adopte el beneficio fiscal, ya sea exención, bonificación, deducción, etc., lo cierto es que cuando el mismo genera un efecto desgravatorio que se traduce, a su vez, en un incentivo (a la actividad), normalmente se le encuadra dentro del marco de la actividad que el Estado pretende fomentar, por lo que surgen así los "incentivos a la inversión", "incentivos a las exportaciones", "incentivos a la producción agrícola", o simplemente, los "incentivos fiscales". En este último caso, sin embargo, la



denominación es imprecisa en tanto omite hacer referencia a la actividad promovida por la Administración Pública, por lo que el "incentivo fiscal" debe entenderse entonces como sinónimo de "beneficio fiscal". Soler Roch señala que el incentivo es un modo de actuar del beneficio fiscal en tanto induce al individuo a adoptar una conducta determinada. De esta forma, y de acuerdo con la finalidad de los incentivos, afirma la referida autora, se encuentran íntimamente ligadas las técnicas desgravatorio "consistentes en la oferta, por parte del legislador, de una reducción en la cuantificación de la prestación tributaria a cambio de la realización por parte del sujeto pasivo, de determinada conducta". El beneficio genera, entonces, un efecto desgravatorio sobre el tributo, el cual induce al sujeto pasivo hacia la realización del supuesto de hecho previsto en la norma que regula el incentivo. (María Teresa Soler Roch, Incentivos a la Inversión y Justicia Tributaria, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1983, pp. 50-51). En ese mismo sentido, Villegas señala que cuando se configura el beneficio fiscal, la realización del hecho imponible no se traduce en el mandato de pago que la norma tributaria originalmente previó (H, VILLEGAS: Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Depalma, 1992, pp. 282-283). Sin embargo, el autor reconoce como beneficio fiscal los montos que el Estado entrega a particulares por razones de incentivo fiscal y cita como ejemplo los reintegros o subsidios, con lo cual se retoma un criterio más amplio de beneficio fiscal. "Artículo 61.- Concepto. Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria". En el Código Modelo Tributario se indicó en relación con este artículo, lo siguiente: "Este artículo se refiere a las exenciones tributarias 'strictu sensu', que no deben confundirse con los casos de no imposición o inmunidad. El artículo define la exención como 'la dispensa legal de la obligación tributaria'. Queda así aclarado el origen exclusivamente legal de las exoneraciones, en concordancia con lo ya dispuesto en el artículo 5 de este Código, dejando también establecido que se trata de hechos que en principio están comprendidos en la definición del hecho generador de la obligación tributaria, pero a los cuales la ley, por razones de política fiscal, excluye de la misma. Por el contrario, los casos de no imposición se producen cuando la circunstancia considerada no está comprendida en la definición legal del hecho generador". (Expediente No. 4133, Asamblea Legislativa). La exención o hecho exento es un concepto jurídico que se ha perfeccionado a través del tiempo. En la actualidad, la doctrina es conteste en entender al hecho exento como una



modalidad del hecho imponible que inhibe el nacimiento de la obligación de pago del tributo: "...el hecho exento consiste siempre en una determinada modalidad del hecho imponible. Modalidad cualificada porque en su realización -de entre todas las variedades posibles que éste tiene de llevarse a cabo- concurren aquellas circunstancias que la ley de exención ha entendido legitimadoras de una disparidad de trato, y en atención a las cuales ha definido y deslindado los supuestos exentos del resto de supuestos incluidos en el presupuesto de hecho del tributo. Dada esa identidad esencial entre hecho exento y hecho imponible, es obvio que entre uno y otro no puede introducirse ningún hiato lógico ni temporal. Ello significa que la estructura del hecho exento presenta los mismos elementos y aspectos que la del hecho imponible, pues son, en suma, el mismo hecho, integrándose el primero en el segundo, y la cualificación o las circunstancias que hacen aparecer a alguna de las modalidades de éste como presupuesto de hecho de una exención no autorizan a considerarlos estructurados de distinta manera". C, Lozano Serrano: Exenciones tributarias y derechos adquiridos, Editorial Tecnos, Madrid, 1988, p. 55. La exención o hecho exento es, entonces, un elemento de la relación jurídica obligacional y, como tal, desde las perspectiva jurídica, constituye una elaboración que permite categorizarla como una forma de ser del hecho imponible. Bien lo ha señalado Carrera Raya, que esta definición jurídica de exención no puede ni debe asimilarse al concepto económico de la exención, entendido como cualquier instrumento que permite disminuir la carga tributaria (F. J, Carrera Raya, Manual de Derecho Financiero, Vol. II, Editorial TECNOS S.A., Madrid, 1994, p. 25)." (La negrilla es nuestra). Valga recordar que la Procuraduría General de la República ya se ha manifestado en diversas ocasiones sobre el tratamiento tributario de las exoneraciones en virtud de modificaciones a la ley 9635. En este caso vale la pena recordar el Dictamen de la Procuraduría General de la República C-059-2021, mediante el cual se consulta si la exoneración del impuesto general sobre las ventas establecida en la Ley N° 7210 a favor de PROCOMER, mantiene su vigencia y es de aplicación al ahora denominado Impuesto al valor agregado, a la que la Procuraduría le contesta que la exoneración se mantiene plenamente vigente y se basa en el criterio establecido en el Dictamen C - 185-2019 que indica, en cuanto nos interesa lo siguiente: "A efectos de evacuar la presente consulta, resulta menester transcribir en lo que interesa el dictamen C-185-2019 del 4 de julio de 1919, mediante el cual la Procuraduría General evacuó la



consulta presentada por la entonces Ministra de Hacienda, en relación a si el Título I de la Ley N° 9635 del 3 de diciembre del 2018 había derogado la Ley N° 6826 del 8 de noviembre de 1982 (Ley de Impuesto General sobre las Ventas), ello con la intención de deslindar los alcances de los regímenes exonerativos otorgados en dicha ley o en leyes conexas. Dice en lo que interesa el dictamen C-185-2019: “(...) I.- CONSIDERACIONES GENERALES DE IMPORTANCIA: A.- De las exenciones: A efecto de evacuar la consulta presentada, debemos advertir que uno de los principios básicos que informan el bloque de justicia tributaria, lo es el principio de legalidad tributaria que se erige como un principio de justicia tributaria formal, es decir, la exclusiva regulación de la actividad tributaria por ley formal. Tal principio deriva en nuestro ordenamiento del artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política y lo desarrolla el artículo 5° del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Dice en lo que interesa el artículo 121 inciso 13): “Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa: (...) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales y autorizar los municipales; (...)” Por su parte el artículo 5° del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, dispone en lo que interesa: “Materia privativa de la Ley: En cuestiones tributarias sólo la ley puede: a) Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo; b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; c) (...)” El principio de legalidad tributaria o de reserva de ley, implica entonces que solo pueden crearse tributos y exenciones mediante ley ordinaria de la República, lo contrario conllevaría entonces a una infracción constitucional, a una violación del principio de seguridad jurídica y certeza jurídica en materia impositiva. Ahora bien, siendo que el hecho exento es el anverso del hecho imponible, cuyos elementos esenciales deben de ser definidos por ley, necesariamente, en aras de preservar la seguridad jurídica y la certeza jurídica, los regímenes exonerativos quedan inmersos dentro del principio de legalidad tributaria, máxime si partimos que los regímenes exonerativos forman parte de los beneficios o incentivos fiscales, que responden a finalidades extrafiscales y como estímulo a determinadas actividades económicas, por ello es que las exenciones no pueden quedar fuera del marco económico-tributario, porque se constituyen en herramientas que permiten el fomento, desarrollo o promoción de un determinado sector económico, o bien de determinadas actividades, presiones



sociales, o bien en instrumento para potenciar la justicia tributaria considerando la estructuración de las cargas impositivas impuestas por el Estado, a corto, mediano o largo plazo, por ello que no podría afirmarse que las exenciones se constituyen en excepciones al deber de contribuir, sino que forman parte de un sistema en el cual se dispone la dispensa del pago de un impuesto determinado, o bien el otorgamiento de otros beneficios que inciden ya no en la cuantía del impuesto sino en desgravaciones que afectan la determinación de la base imponible a través de otros mecanismos. B.- Cómo deben interpretarse las normas tributarias vs las normas exonerativas: ...Es importante acotar, que la línea jurisprudencial que se ha seguido en nuestro ordenamiento jurídico, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia ha sentado el principio de que en materia de interpretación de la normativa tributaria deben aplicarse los métodos de interpretación comunes a todas las ramas del derecho, es decir haciendo uso de todos los métodos de interpretación que admite el derecho, lo cual ha sido plasmado por el legislador en el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que en lo que interesa dispone: “Las normas tributarias se deben de interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común. La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones”. Si bien se permite una apertura en cuantos, a los métodos de interpretación de las normas tributarias, el legislador impone expresamente un límite a los alcances de la analogía como método de interpretación, en el sentido de que no pueden ni crearse tributos ni exenciones. Tal disposición encuentra justificación en el hecho mismo, de que el operador jurídico no puede sustituir vía interpretación la voluntad del legislador ordinario para llenar vacíos legales, quien por disposición Constitucional se reserva la competencia para promulgar y derogar las leyes tributarias. No podemos dejar de lado, que el artículo 129 de la Constitución Política, párrafo final, expresamente dispone que toda disposición de rango legal, no puede ser derogada ni abrogada sino no es por una ley posterior de igual rango, contra ella no puede alegarse ni desuso ni costumbre, principio que el mismo Código Civil contiene en el artículo 8, en el sentido de que las leyes solo pueden derogadas por otras posteriores. Partiendo entonces de lo expuesto, puede afirmarse entonces que la forma de derogación normativa debe ser expresa, cuando lo pretendido es eliminar del ordenamiento jurídico un cuerpo normativo vigente en ese momento, ello a fin



de evitar que el operador jurídico tenga por derogadas normas cuando la intención del legislador no haya sido esa, ya que ello acarrea situaciones de incerteza jurídica, y por ende la violación de competencias constitucionales propias del legislador, a quien corresponde por disposición del artículo 121 inciso 13) la competencia para crear y derogar normas jurídicas. Por ello no puede afirmarse que las reforma integrales importan una derogatoria tácita. Es importante destacar que la norma de mayor rango en nuestro ordenamiento jurídico es el artículo 129 constitucional y éste no prevé la derogatoria tácita, de suerte tal que la disposición contenida en el artículo 8 del Código Civil -en cuanto a la derogación tácita- debe ser analizada en función de casos concretos sometidos a conocimiento de la jurisdicción ordinaria. II.-ANALISIS DE FONDO: La consulta de la señora Ministra de Hacienda versa sobre dos temas, si las exenciones contempladas en la ley anterior a la reforma integral de la Ley N° 6826 -Ley de Impuesto General sobre las Ventas, de fecha 8 de noviembre de 1982-, se encuentran derogadas tácitamente, así como cualquier otra ley conexas que exonere de todo tributo o exoneran expresamente del impuesto sobre las ventas. Del análisis del informe que brinda la Asesoría Jurídica del Ministerio de Hacienda, se desprende que ésta parte de la existencia de una derogatoria tácita del del régimen exonerativo contenido en el artículo 9 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas N° 6826, partiendo primordialmente de lo resuelto por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en el Voto 2018-19511 de las 21:45 horas del 23 de noviembre de 1918, en relación con la consulta presentada sobre el proyecto de Ley N° 20580 que dio origen a la Ley N° 9635, donde se hace hincapié en la realidad social del país para plantear el saneamiento de las finanzas públicas, concluyendo que las exenciones contempladas en el artículo 8 de la reforma posteriormente aprobada, son las únicas vigentes en el ordenamiento jurídico, por lo que a juicio de dicha dirección, todos los regímenes exonerativos fueron derogados tácitamente, criterio que no comparte la Procuraduría General por las razones que se dirán. Si bien esta Procuraduría está consciente de los problemas fiscales que enfrenta nuestro país, y de la necesidad de ingresos sanos que permitan hacer frente a los gastos del Estado, hay aspectos que no han quedado del todo claro en la reforma de la Ley N° 6826 que se pretende mediante el Título I de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N° 9635, que introduce una reforma integral de la Ley No. 6826. Del análisis del artículo 1° de la Ley 9635, deriva que la intención del legislador fue reformar



integralmente la Ley N° 6826 pero no derogarla, proponiendo una modificación de la legislación anterior, en relación con lo dispuesto en la mal llamada ley de impuesto sobre las ventas N° 6826. Y decimos mal llamada ley de impuesto sobre las ventas, toda vez, que de la lectura tanto del artículo 1° de la Ley 9635 como del artículo 1° de la Ley No. 6826 deriva claramente que la intención del legislador fue modificar el impuesto sobre el valor agregado en la venta de mercancías y servicios creado en la ley N° 6826, y que por cuestiones de índole técnica no fue posible implementarlo, gravándose únicamente la transferencia de bienes y algunos servicios por vía de excepción. Lo que permite concluir que la reforma que introduce la Ley N° 9635 lo que pretende es implementar el impuesto al valor agregado creado mediante la ley N° 6826, como un impuesto sobre el valor añadido en cada etapa del proceso productivo, es decir como una carga fiscal sobre el consumo - igual que sucede con el impuesto previsto en el artículo 1° de la Ley N° 6826 - es decir, financiado por el consumidor como impuesto regresivo gravando cada una de las etapas del proceso productivo, diferenciándose del mal llamado impuesto general sobre las ventas, en que la reforma propuesta amplía la base y grava la prestación de todos los servicios, aparte de otros cambios que introduce que no interesa analizar por no ser objeto de la consulta, sin embargo debe quedar claro que se mantienen todos los elementos esenciales del tributo creado mediante el artículo 1° de la Ley 6826. Ante situaciones como la presente el operador jurídico podría decantarse por una posible derogatoria tácita de la totalidad de Ley N° 6826, criterio que no comparte esta Procuraduría, por cuanto siendo que con la reforma que introduce la Ley N° 9635 (IVA) conserva el mismo impuesto creado en el artículo 1° de la Ley N° 6826 y los mismos elementos esenciales de ese mal llamado impuesto general sobre las ventas; de suerte tal que no podemos afirmar - como lo hace la Dirección Jurídica del Ministerio de Hacienda- que la reforma integral que introduce la Ley N° 9635 a la Ley N° 6826 importa una derogatoria tácita de la dicha la Ley N° 6826, so pena de invadir competencias propias del legislador ordinario, ya que éste debió haber previsto mediante disposiciones transitorias, la transición entre la Ley N° 6826 y las que propone la Ley N° 9635. Lo anterior, nos lleva a concluir que siendo que el artículo 129 de la Constitución Política -norma de mayor rango en nuestro ordenamiento jurídico- no prevé la derogatoria tácita, simplemente lo que se dio en el caso de análisis fue una simple sustitución o cambio de la normativa contenida en la Ley N° 6826



implementando técnicamente el impuesto al valor agregado. Ahora bien, como uno de los puntos consultados versa sobre el artículo 8 de la reforma que introduce la Ley N° 9635 que prevé una lista enumerativa de bienes y servicios exentos del IVA, en relación con la lista de bienes exentos previstos en el artículo 9 de la Ley N° 6826, bien podríamos decir, con la salvedad hecha supra, que la lista de exenciones contenida en el artículo 9 de la Ley N° 6826 es sustituida por la lista del artículo 8 de la ley que la reforma. Sin embargo, insistimos, al no poder hablarse de una derogatoria tácita, debe quedar claro que debió existir una norma derogatoria expresa que indicara las regulaciones que se querían eliminar de la ley reformada. En relación con la interrogante de si las exenciones del impuesto sobre las ventas contenidas en otras leyes se pueden considerar derogadas tácitamente, es criterio de la Procuraduría General que al no existir una derogatoria expresa de parte del legislador tendente a eliminar las exenciones del impuesto de ventas regulado en la Ley No. 6826 y otorgado mediante otras leyes se mantienen vigentes, y corresponderá al Ministerio de Hacienda implementar los procedimientos correspondientes para la aplicación de los créditos fiscales para los proveedores de bienes y de aquellos servicios comprendidos en el artículo 9 de dicha ley, no así de los servicios gravados a partir de la reforma. No se puede justificar una derogatoria tácita de los regímenes exonerativos partiendo de la necesidad de ingresos sanos que requiere el Estado para afrontar sus gastos. Finalmente es importante dejar claro, que en lo que respecta al Título I que reforma de manera integral la Ley N° 6826, el legislador no estableció ninguna derogatoria ni utilizó el derecho transitorio para regular aquellos regímenes exonerativos que estuvieran en curso de ejecución y sujetos a plazo. Sin embargo, en estos casos, priva el principio doctrinario esbozado supra, en el sentido de que las exenciones otorgadas al amparo de la ley reformada y por un plazo determinado, mantienen sus efectos hasta el advenimiento del plazo; situación que no fue regulada por el legislador con norma transitoria. Es importante precisar que las exenciones del impuesto de ventas otorgadas al amparo de la Ley No. 6826 que se mantendrían vigentes aún con la reforma que introduce el Título I de la Ley N° 9635, serían aquellas otorgadas expresamente después de la entrada en vigencia de la Ley N° 7293, ya que como bien se ha indicado, la reforma que introduce la Ley N° 9635 no crea un nuevo impuesto, sino que implementa el impuesto al valor agregado que ya había sido creado por la Ley N° 6826. Sin perjuicio



de todo lo expuesto, esta Procuraduría debe dejar bien claro, que ante las dudas que se presenta con la reforma propuesta mediante la Ley N° 9635 y ante la carencia de actas legislativas que permitieran recurrir al espíritu del legislador para determinar con certeza y no quebrantar el principio de seguridad jurídica, ni de violentar las competencias que por disposición constitucional corresponden al legislador lo más recomendable es una interpretación auténtica que permita deslindar los alcances de las exenciones del impuesto de ventas otorgados mediante otras leyes, a fin de que la labor interpretativa no quede al arbitrio de los operadores jurídicos. III.- CONCLUSION: Es criterio de la Procuraduría General de la República que la lista de exenciones contenida en el artículo 8 de la ley que reforma la Ley N° 6826 viene a sustituir la lista de bienes exentos contenida en el artículo 9 del texto reformado. Asimismo, no puede entenderse que las exenciones del mal llamado impuesto de ventas otorgadas mediante otras leyes hayan sido derogadas tácitamente por las razones explicadas supra. Debe aclararse también, que las exenciones del impuesto de ventas que fueron otorgadas por plazos determinados a tenor de la Ley No. 6826 se mantienen vigentes hasta el advenimiento del plazo. Sin perjuicio de lo resuelto, considera esta Procuraduría que ante la ausencia de derecho transitorio que regule la transición de los cambios que introduce la Ley N° 9635 a la Ley N° 6826, y ante la ausencia de nomas derogatorias en dicha ley no puede concluirse que exista una derogatoria tacita de la Ley N° 6826 ni de las exenciones creadas a su amparo. Consecuentemente, y a fin de no invadir competencias que por disposición constitucional corresponden al legislador, a juicio de la Procuraduría General para deslindar los alcances de la Ley No. 9635 en relación con los regímenes exonerativos que refieren al impuesto general sobre las ventas, y ante la ausencia de actas legislativas dentro del expediente N° 28580 en que conste la discusión respecto al tema en controversia y que permitan una interpretación con base en el espíritu del legislador, lo más prudente resulta ser una interpretación auténtica, donde quede claro si la intención del legislador fue derogar las disposiciones de la Ley N° 6826, modificar algunos aspectos del impuesto existente, y si los regímenes exonerativos que comprendían el impuesto de ventas y otorgados con anterioridad a la reforma de la ley, quedaron derogados.” La Subgerencia de Fiscalización de la Administración Tributaria de Alajuela reconoce expresamente en el Traslado de Cargos y Observaciones No. MH-DGT-ATA-SF-TC-PD-033-2024 y en la resolución No. MH-



DGT-ATA-SF-RES -038-2024 emitida por la Gerente de Administración Tributaria de Alajuela y en la resolución que atiende el recurso de revocatoria MH-DGT-ATA-SF-RES-0049-2024 de la Administración Tributaria de Alajuela que mi representada se encuentra en pleno disfrute del 100% de la exoneración otorgada en el inciso g) del artículo 20 de la Ley 7210, así como del resto de beneficios estipulados en dicha Ley. Asu vez, su argumento base para realizar el ajuste carece de norma habilitante para limitar la aplicación de las exoneraciones estipuladas en al artículo 20 de la ley 7210 y por el contrario más bien las normas legales aplicables al caso concreto, sea los artículos 1,3, 17, 18 y 20 de la Ley 7210 y la normativa reglamentaria señalada en el aparte 1 anterior del presente recurso y el artículo 3 inciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecen claramente que dicho ingreso extraordinario por venta de un activo afecto a la actividad económica del mi representada se encuentra exento del impuesto a las utilidades. Con lo cual, es claro, desde la aplicación del principio constitucional de reserva de ley que la Administración Tributaria de Alajuela reconoce expresa y plenamente la exoneración vigente al momento de realizarse la venta del inmueble objeto único de la presente fiscalización sobre “todos los tributos a las utilidades, así como de cualquier otro, cuya base imponible se determine en relación con las ganancias brutas o netas”. El criterio externado por la Administración Tributaria de Alajuela en el caso de marras No encuentra fundamento legal alguno según en la normativa aplicable al régimen de zona franca, ley de Impuesto sobre la Renta, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sino también a la jurisprudencia Constitucional y de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia y a los dictámenes de la Procuraduría General de la República, que a modo de una pequeña reseña y con afán de no volver sumamente extensa la presente impugnación, se señalan supra en este mismo apartado. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Basar como elemento fundamental que la cláusula segunda del Acuerdo ejecutivo no otorga exoneración a la venta de un inmueble y por ende no aplica la exoneración resulta un argumento no ajustado a derecho. En el caso de mi representada, las empresas clasificadas en el inciso c) del artículo 17 no cuentan con una norma que establezca pérdida proporcional de la exoneración otorgada en el artículo 20 inciso g) de la Ley 7210. Por lo que basar el ajuste realizado contraviene expresamente el principio constitucional de reserva de Ley y se realiza al desvirtuar e interpretar en forma no habilitada por la Ley, ya que de conformidad con el artículo



5 de la Ley de Normas y Procedimientos Tributarios únicamente la Ley puede crear o modificar las exoneraciones creadas por la Asamblea Legislativa y la Administración Tributaria no cuenta con facultades legales para pretender desconocer la Ley o intentar realizar interpretaciones distorsionadas mediante lecturas no integrales ni sistemáticas de la ley y su reglamento y por lo cual se violenta el principio de seguridad jurídica y de reserva de ley con base en los artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública y 11, 39, 121 y 129 de la Constitución Política. Reiteramos que el artículo 5 y 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establecen que únicamente mediante ley puede crearse o modificarse cualquier exoneración y que mediante la analogía no puede modificarse o alterarse ninguna exoneración. Finalmente quisiéramos indicar que de conformidad con el artículo 2 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se establece cuáles son las fuentes del Derecho Tributario y establece únicamente lo siguiente: “Artículo 2º.- Fuentes del Derecho Tributario. Constituyen fuentes del Derecho Tributario, por orden de importancia jurídica: a) Las disposiciones constitucionales; b) Los tratados internacionales; c) Las leyes; y d) Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.” Reiteramos Artículo 62 del CNPT regula las condiciones y requisitos exigidos legalmente para el otorgamiento de las exoneraciones y señala en cuanto nos interesa: “La ley que contemple exenciones debe especificar las condiciones y los requisitos fijados para otorgarlas, los beneficiarios, las mercancías, los tributos que comprende, si es total o parcial, el plazo de su duración y si al final o en el transcurso de dicho período se pueden liberar las mercancías o si deben liquidar los impuestos, o bien, si se puede autorizar el traspaso a terceros y bajo qué condiciones.” Y para modificar una exoneración debe existir una norma expresa que elimine o modifique la exoneración, sus alcances, su plazo, etc, pero debe ser una norma legal la que altere o modifique la exoneración y no como en el caso de marras, donde no existe norma legal alguna que modifique, restrinja o limite la exoneración del inciso g) del artículo 20 de la ley 7210. En el fallo TFA No. 23-S-2024 del Tribunal Fiscal Administrativo, Sala Segunda de las 14:40 del 23 de enero de 2024 indica el apelante en relación con el principio de reserva de ley lo siguiente: “En su aplicación en el Derecho Tributario, el principio de reserva de ley lo vemos desarrollado en autores como, por ejemplo, A. TORREALBA, que nos indica: “Pues bien, la especialidad del principio de legalidad



en materia tributaria se presenta, precisamente, como una manifestación del aspecto material del Principio y es la que se enraíza en las profundidades de la Historia como detonante del parlamentarismo mismo, que “nace asociado a las instituciones financieras, frente a la necesidad de obtener ingresos y realizar el gasto público”. Es decir, el principio de legalidad en esta acepción material plantea que la materia reservada a la ley” Autores como C. PEREZ DE AYALA han profundizado la discusión y cuestionan los alcances del principio de legalidad: “el principio de legalidad que la ley regule directamente, sin remisión a ninguna otra fuente, los elementos esenciales de la prestación, o, por el contrario, es compatible con el precepto constitucional que la ley se limite a establecer los principios y criterios con arreglo a los cuales será establecida la disciplina directa de la materia por una fuente secundaria. En otros términos, estamos ante una reserva de ley absoluta o meramente relativa” Al respecto indica A. TORREALBA haciendo referencia a lo expuesto por parte de A. FEDELE: “Las dos tendencias señaladas tienen como resultado una formulación del principio de legalidad que podría resumirse en estos términos: los elementos esenciales del tributo deben ser establecidos por ley, la cual, cuando menos deberá establecer los límites o criterios concretos con base en los cuales normas infra legales pueden o deben completar la disciplina normativa de dichos elementos. En este sentido, resulta importante enfatizar que no basta que la ley se limite al establecimiento de los principios, criterios directos y límites, sin que debe contener la disciplina directa de los elementos que individualizan el tributo.” En esa línea, sostiene F. PEREZ ROYO que la ley deberá tener “los elementos determinantes de la identidad (o identificación) de la prestación, así como los relativos a su entidad (o cuantificación).” Como dispone nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios en su artículo 5: “Artículo 5°. - Materia privativa de la ley. En cuestiones tributarias solo la ley puede: a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo; b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; c) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones; d) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios, y e) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago. En relación a tasas, cuando la ley no la prohíba, el Reglamento de la misma puede variar su monto para que cumplan su destino en forma más idónea, previa intervención del



organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos.” Véase como define muy claramente el art. 5 que es materia privativa de ley, en otras palabras, solo la ley podría contener estos elementos esenciales del tributo a saber: hecho generador, tarifa, base imponible y sujeto pasivo. Ya el Tribunal Contencioso Administrativo se ha referido al principio de reserva de ley en materia tributaria, como se puede observar en el voto 100-2013 de la Sección Tercera a las 10:15 horas del 15 de marzo de 2013: “W.- SOBRE LOS LIMITES Y ALCANCES DE LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa, establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales, ello implica que existe un principio de reserva de ley en materia tributaria, también denominado principio de legalidad tributaria. En ese sentido, el artículo 124 de la Ley General de la Administración Pública establece que los reglamentos, circulares, instrucciones y demás disposiciones administrativas de carácter general no podrán establecer penas ni imponer, exacciones, tasas, multas ni otras cargas similares. Por su parte, el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en relación con el numeral 62 de ese mismo cuerpo normativo, establece cuáles son los elementos esenciales del tributo que están reservados a la ley, a saber: a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo; b) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones c) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; d) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios. Por su parte, de conformidad con el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sólo la ley puede otorgar exenciones, reducciones o beneficios, las que en consecuencia no pueden crearse por analogía, sino por ley formal y material, norma legal que de conformidad con el principio de legalidad tributaria, debe especificar las condiciones y los requisitos fijados para otorgarlas, los beneficiarios, las mercancías, los tributos que comprende, si es total o parcial, el plazo de su duración, y si al final o en el transcurso de dicho periodo se pueden liberar las mercancías o si deben liquidar los impuestos, o bien si se puede autorizar el traspaso a terceros y bajo qué condiciones (artículos 5 y 62 párrafo 1° del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). Lo anterior implica, que, aunque



haya disposición expresa de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación, pues ello provocaría una limitación a futuro de la potestad tributaria del Estado, en detrimento del principio de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas (artículo 18 in fine de la Constitución Política). Ahora bien, este Tribunal considera que con vista en las normas indicadas y de conformidad con la jurisprudencia emitida por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, el principio de reserva de ley en materia tributaria no es de carácter absoluto, sino relativo, ya que si bien es cierto, los elementos esenciales deben ser establecidos por la ley, también lo es, que la norma legal deberá al menos establecer los límites o criterios concretos con base en los cuales, las normas infralegales -artículo 2 inciso d) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios- puedan o deban completar la disciplina normativa de dichos elementos esenciales, a efecto de ejecutar y aplicar dichas normas legales (artículos 140 incisos 3 y 18 in fine de la Constitución Política y artículo 99 párrafo segundo del artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). En ese sentido, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia ha considerado: “Nuestra jurisprudencia, (...) ha reconocido, habida cuenta de determinadas circunstancias, la posibilidad de que opere -dentro de ciertos límites razonables- una “delegación relativa” de dichas facultades, siempre y cuando, se señalen en la ley los márgenes del tributo respectivo, pues de lo contrario, estaríamos en presencia de una “delegación absoluta” de tales facultades, proceder que carece, como se expuso, de validez constitucional (...) la Sala se Pronunciado a favor de la delegación relativa en materia tributaria, pero no así en lo que se refiere a los elementos constitucionales de la obligación tributaria (sujetos activo y pasivo, objeto de la obligación, causa, tarifa del impuesto), en los que si se da la llamada reserva de ley...” (ver sentencia número 1996-00687, y en sentido similar, la sentencia número 1995-000739 de las catorce horas cincuenta y un minutos del ocho de febrero de mil novecientos noventa y seis).” Al respecto podemos rescatar un elemento básico, cual es la cita que realiza de las sentencias 1996-00687 y 1995-000739, ambas de la Sala Constitucional, en que se sostiene que puede haber una delegación relativa a elementos tributarios no esenciales, pero no puede existir esta misma delegación para los elementos esenciales de la obligación tributaria como el hecho generador, base imponible, tarifa y sujeto pasivo...” Con base en todo lo expuesto en el presente aparte, resulta no



ajustado a derecho pretender realizar un ajuste por incremento en la base tributaria de mi representada por haberse realizado en el PF 2021 una venta de un inmueble que se encuentra exonerado de todo tipo de impuesto a las utilidades o que su base imponible se determine en relación con las ganancias brutas o netas, de conformidad con el inciso g) del artículo 20 de la Ley 7210, ya que los argumentos que se exponen en la presente resolución y en traslado de cargos violentan expresamente los artículos 3, 17 y 20 de la Ley 7210 y el artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 3, 5, 6, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y también violenta el principio de reserva de ley, buena fe y de seguridad jurídica. Adicionalmente ha señalado la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en el Voto 1057-F-S1-20181 lo siguiente en relación con el principio de legalidad y la interpretación e integración de las exoneraciones fiscales lo siguiente: “...Acorde con el principio de reserva legal antes mencionado, en la frase subrayada, el precepto condiciona el pago del impuesto de patente a lo establecido en ese cuerpo normativo, sin que sean procedentes interpretaciones extensivas o analógicas que pudieran significar la modificación de los elementos esenciales del tributo en perjuicio del contribuyente. Entonces, para establecer la obligación tributaria deberá estarse al mandato expreso de su Ley especial (número 7585), quien en el artículo 1 impone el tributo por el ejercicio de una actividad lucrativa en el cantón de Parrita, pero que a su vez en el cardinal 14 enumera cuáles son las actividades que se entienden sujetas al impuesto. No es dable interpretar que, en sí misma, toda actividad lucrativa está gravada, pues ello implica una interpretación aislada del artículo 1 de la Ley 7585. El lucro, en sí mismo, no es determinante a los efectos de considerar una actividad como sujeta al impuesto de patente. El hecho imponible debe construirse a partir de una interpretación armónica y sistemática de la ley, en este caso para el cantón de Parrita, lo cual exige una lectura del artículo 88 del Código Municipal y del primero de la Ley 7585 en función del 14 de ésta última, que de forma taxativa enlista las actividades lucrativas gravadas por el tributo. Ese cardinal dispone: “Actividades afectas al impuesto. Todas las actividades lucrativas, que seguidamente se señalan, comprendidas en la clasificación internacional de actividades económicas; pagarán de conformidad con lo dispuesto en los artículos 3 y 4 de esta ley. a) Industria. Se refiere al conjunto de operaciones materiales ejecutadas para extraer, transformar o manufacturar uno o varios productos. Incluye el procesamiento de productos



agrícolas y la transformación mecánica o química de sustancias orgánicas o inorgánicas en productos nuevos, mediante procesos mecanizados o no, en fábricas o domicilios. Implica tanto la creación de productos, como los talleres de reparación y acondicionamiento. Comprende la extracción y explotación de minerales, metálicos y no metálicos, en estado sólido, líquido o gaseoso; la construcción, reparación o demolición de todo tipo de edificios, las instalaciones y vías de transporte; las imprentas, las editoriales y los establecimientos similares. En general, se refiere a las mercaderías, construcciones, bienes muebles e inmuebles. b) Comercio. Comprende la compra y venta de toda clase de bienes, mercaderías, propiedades, títulos valores, moneda y otros. Además, los actos de valoración de los bienes económicos, según la oferta y la demanda, tales como casas de representación, comisionistas, agencias, corredores de bolsa, instituciones bancarias y de seguros, instituciones de crédito y, en general, todo lo que involucra transacciones de mercado de cualquier tipo. (Así reformado el inciso anterior por el artículo único de la ley N° 9491 del 25 de octubre del 2017) c) Servicios. Comprende los servicios prestados al sector privado, al sector público o a ambos, atendidos por organizaciones o personas privadas. Incluye el transporte, el almacenaje, las comunicaciones, el establecimiento de centros de esparcimiento y de enseñanza privada, excepto los semioficiales” (El énfasis es suplido). Analizado lo anterior, procede entonces determinar si la actividad económica desplegada por la accionante encuadra dentro del hecho imponible del tributo definido en la ley y, por ende, si está gravada por él. IV.- Según se señaló, el artículo 14 de la Ley de Impuestos Municipales de Parrita define tres categorías de actividades lucrativas afectas a ese tributo, sean industria, comercio y servicios. Por la motivación de los actos municipales cuestionados, para el caso concreto interesa la categoría industrial, definida por la norma a partir de las acciones materiales de “extraer, transformar o manufacturar uno o varios productos”; en general, refiriéndose a la transformación de materias primas en productos nuevos. Ahora, según el Tribunal lo tuvo como primer hecho probado, y además no controvertido en el proceso, [...] S.A. se dedica a la actividad del cultivo y comercialización del banano, a parte de la explotación de las fincas de su propiedad, contando con una infraestructura donde el producto cosechado pasa por las fases de limpieza, selección, empaque, y conservación. Ello además encuentra sustento en el informe pericial rendido en la especie (de folios 226



a 229 del expediente judicial), probanza contra la cual la parte demandada no manifestó objeción alguna. El ingeniero agrónomo nombrado al efecto detalló en su pericia la actividad desarrollada por la empresa accionante. En cuanto al proceso de cultivo y producción señaló “inicialmente se prepara el terreno con la respectiva nivelación, obras de infraestructura (...) para el drenaje; posteriormente (...) instalaciones para el transporte del producto e insumos. A continuación, se procede a la siembra del banano (...) El cultivo inicia producción antes del año (sic) durante el cual se da el proceso de fertilización, fumigaciones, deshijas, limpieza y demás labores culturales hasta el desembolso y cosecha. Cuando inicia la cosecha, los racimos son transportados a la planta (...). Cuando el banano ingresa a la planta, explica, sigue este proceso: a) Desflorado, remoción del raquis del racimo y desmane; b) Selección de la fruta según tamaño; c) Lavado; d) Clasificación de los gajos en bandejas según su tamaño; e) Colocación de calcomanía a los gajos; f) Aspersión con fungicida; g) Pesado, h) Empaque en cajas de cartón o bolsas; i) Carga y estibado en furgones para transporte y exportación. Finalmente, luego de la visita al sitio, el perito concluyó: 1) Que [...] S.A. se dedica al cultivo y exportación del banano, 2) La empresa cuenta con dos empacadoras del fruto, 3) La actora produce banano y lo comercializa como fruta fresca en su estado natural sin que sufra transformación alguna, 4) En las instalaciones de la empresa no se transforma el banano en otros subproductos como jugos, concentrados u otros. A partir de lo anterior, como acertadamente lo propone la actora, no es posible afirmar que el giro de su actividad sea agroindustrial como lo calificó el Tribunal. Según la prueba pericial, y sin que en juicio haya habido contención sobre el particular, la empresa Frutos Selectos del Trópico cultiva y exporta banano como fruta fresca, sin que éste sea sometido a algún tipo de transformación física y/o química, o a algún proceso de manufacturación, que le convierta en otro producto -distinto de la materia prima- (hecho cuarto de la demanda, admitido como cierto por la accionada en cuanto a que la fruta no se transforma ni se procesa en otro producto). Si bien el perito en su informe hace referencia al tratamiento de los cultivos con fertilizantes y fumigaciones, y del producto cosechado con fungicidas, ello no implica el procesamiento de la fruta con el objetivo de obtener productos nuevos, sino que corresponde a técnicas habituales tendientes a la preservación de la cosecha y de producto agrícola en sí. Considerando la naturaleza perecedera inmanente a un fruto,



con más razón si éste va a ser exportado, lo lógico es que sea sometido a determinados procesos para su preservación en buen estado, sin que ello per se implique una mutación o alteración del estado natural como fue cosechado. Nótese que, de acuerdo a la descripción realizada en el peritaje, ninguno de los procedimientos a los cuales es sometido el banano luego de ser cosechado en las fincas de la actora tienden a la obtención de productos nuevos, sino que más bien se orientan a su preservación como fruta fresca y al cumplimiento de los controles de calidad, empaque y etiquetado requeridos para su exportación, pero siempre en el mismo carácter de fruto en estado natural. Entonces, de acuerdo a la definición que la propia norma legal establece para la actividad gravada bajo el calificativo de “industria”, la labor desarrollada por la actora no podría considerarse inmersa en esa categoría, pues se limita al cultivo, cosecha y posterior exportación del fruto natural, sin que de por medio tenga lugar algún proceso de transformación o manufacturación que genere productos nuevos. A diferencia del criterio del Tribunal de instancia, al valorar si la actividad económica de la actora está o no sujeta al impuesto de patente, cobra total relevancia la discusión en torno a si en ella median o no procesos de transformación o manufactura del fruto; ello por cuanto la propia norma legal establece esa condición como un parámetro para definir cuándo se está en presencia de una actividad de tipo industrial gravada por el artículo 14 de la Ley de Impuestos Municipales de Parrita. No puede soslayarse que, de acuerdo a la doctrina de los cardinales 5 y 6 del CNPT, así como del principio de legalidad tributaria, está vedada la posibilidad de expandir el hecho generador de un tributo a situaciones fácticas no contempladas expresamente en la norma legal que define los componentes esenciales de ese impuesto; lo cual proscribe acudir al método analógico como fuente de creación o extensión de los tributos, o como un mecanismo para legitimar el ejercicio, en este caso, de potestades fiscales municipales que exceden el marco tributario fijado por ley formal. Por ello, discrepa esta Sala del criterio del Tribunal, para quien la definición que la norma especial (numeral 14 de la ley 7585) realiza acerca de la categoría “industria” es meramente ilustrativa, debiendo acudirse a fuentes extra legales (como la “Clasificación Industrial Internacional Uniforme de Todas las Actividades Económicas” y la “Clasificación de Actividades Económicas de Costa Rica”) para dotar de contenido al hecho generador del tributo. Al tratarse de materia privativa de ley, para establecer



la existencia de una obligación tributaria obligatoriamente debe atenderse a lo dispuesto de forma expresa en la norma legal respectiva. Es cierto que el mandato de cita sujeta al pago del impuesto: “Todas las actividades lucrativas, que seguidamente se señalan, comprendidas en la clasificación internacional de actividades económicas (...)”. Más el sentido del precepto no es proveer una mera definición “ilustrativa” de las categorías gravadas (industria, comercio y servicios), de modo abierto e indeterminado, entendiendo que basta que una actividad lucrativa esté incluida en las Clasificaciones antes mencionadas para considerarse afecta al tributo -como si esa inclusión fuera el elemento determinante de la sujeción-. El razonamiento es en sentido inverso; esto es, de la vasta cantidad de actividades económicas existentes, de la que esos instrumentos estadísticos si resultasen ilustrativos, estarán gravadas aquellas que encuadren en la definición concreta y los parámetros que establece la norma legal respecto de cada una de las categorías que sujeta al impuesto -que sí es el aspecto determinante-. De otra manera, la concreción del hecho generador del impuesto estribaría en otras fuentes exógenas, mas no en la norma legal que lo crea y lo define, lo cual significaría atentar contra el principio de legalidad tributaria vigente en nuestro ordenamiento. En esa inteligencia, si la actividad de la empresa accionante se reduce al cultivo, cosecha, empaque, almacenamiento y posterior exportación del banano, sin que medie un proceso industrial en los términos definidos por el canon 14 de la Ley 7585, necesariamente habrá de concluirse que no se encuentra sujeta al impuesto de patente tal y como está regulado a nivel legal, específicamente para el cantón de Parrita. A tono con lo ya analizado en cuanto al hecho generador del tributo en esa localidad, devienen inconducentes las apreciaciones del Tribunal en cuanto al volumen de fruto cosechado, a la extensión de los terrenos de cultivo, a la infraestructura de la empacadora y a la cantidad de empleados que en ella laboran; ninguno de esos elementos está expresamente contemplado en el ordinal 14 ibídem como parámetro de calificación de la actividad como industrial, de manera que, según se dijo, no es dable extender el hecho generador a situaciones de hecho no contempladas por ese cardinal. Por consiguiente, si el elemento determinante de la sujeción de una actividad bajo la categoría de “industrial” viene dado por la transformación o manufacturación de una materia prima en un producto nuevo, y tal circunstancia no ocurre en la actividad realizada por la accionante, no se verifica el hecho imponible



del impuesto y por ende no surge obligación tributaria a su cargo. V.- A mayor abundamiento de razones, y sin perjuicio de lo ya analizado en cuanto al hecho generador del tributo en cuestión, tampoco a partir de la “Clasificación Industrial Internacional Uniforme de Todas las Actividades Económicas” es posible concluir que la actividad desarrollada por la actora se encuentre gravada por el impuesto de patente en el cantón de Parrita. En criterio del Tribunal: “En aplicación directa del texto Ley de Impuestos Municipales de Parrita en su artículo catorce, habiéndose tenido por acreditado, que de acuerdo con la más reciente actualización de la “Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas (CIIU)” (...) de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) correspondiente al dos mil nueve, así como la adaptación a nuestra nación comprendida en la “Clasificación de actividades Económicas de Costa Rica” (CAERCR-2011) del Instituto Nacional de Estadística y Censos, el giro ordinario que despliega la empresa actora como actividad económica lucrativa en uso y explotación de sus fincas para la cultivo de plantas de banano y la comercialización del fruto, corresponde con una “actividad agroindustrial” , bastaría tal circunstancia para decir que se encuentra afecta al impuesto de patentes de la Municipalidad mencionada. (...) Así, recurriendo a la clasificación internacional, se tiene con claridad que (...) en la Tercera parte del documento, sobre Estructura detallada y notas explicativas, punto A), refiere expresamente a la inclusión en la clasificación de la agricultura, la ganadería, silvicultura y pesca. Todas estas actividades se encuentran definidas como industriales en su página 63”. Analizado el documento de referencia, es otra la conclusión que de él se deduce. En primer lugar, no se define a sí mismo como una clasificación de actividades industriales, como si todas las actividades en él incluidas tuvieran ese carácter. Se trata de un instrumento internacional de clasificación por categorías de las unidades de producción de una economía, con fines estadísticos y de evaluación económica. La clasificación en una u otra categoría se realiza atendiendo a la similitud de la actividad económica desarrollada, teniendo en cuenta los insumos, los procesos y la tecnología de producción, las características de los productos y los usos a los que se destinan. Contiene un total de 21 categorías individuales, de las cuales, en el caso concreto, interesan dos: “Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca” e “Industrias manufactureras” (página 43). Entre otras, dentro de la primera, incluye las “actividades de cultivo” y “producción de productos



de la agricultura” (página 63). Contrario a lo señalado por el Tribunal, no indica que esas actividades sean definidas como industriales, ni siquiera utiliza ese calificativo. El cultivo de banano se encuentra en la categoría 01 “Agricultura”, subcategoría 012 “Cultivo de plantas perennes”, sección 0122 “Cultivo de frutas tropicales y subtropicales” (página 66). Nótese que incluso, dentro de la categoría de “Agricultura”, incluye las llamadas “Actividades poscosecha”, por ejemplo: “preparación de la cosecha para su comercialización en los mercados primarios: limpieza, recorte, clasificación, desinfección” (página 72). Esa calificación coincide con la pericia rendida en este proceso, donde la actividad de siembra de banano desarrollada por la accionante y sus ulteriores labores de recolección, asistencia y empaque, sin que medien procesos de transformación de la fruta fresca en otro tipo de productos, fueron catalogados por el perito como actividad netamente agrícola; diferenciándola expresamente de las de tipo agroindustrial, donde sí ocurren ese tipo de procesos de transformación de la fruta, por ejemplo en jugos o tostadas (según declaración en juicio del perito ingeniero agrónomo). Si se quiere, aún más concluyente, y por demás coincidente con el criterio de calificación como “industrial” seguido por el artículo 14 de la ley 7585, la CIIU define la categoría de “Industrias manufactureras” como: “la transformación física o química de materiales, sustancias, o componentes en productos nuevos (...) Los materiales, sustancias o componentes transformados son materias primas procedentes de la agricultura (...)” (página 87). Es decir, realiza una clara diferenciación entre lo que se concibe como actividad eminentemente agrícola y como industria manufacturera. Por ejemplo, dentro de esta última ubica la elaboración de productos alimenticios a partir de frutas (página 90). Entonces, sin perjuicio de lo expuesto en el Considerando IV de este fallo, en cuanto a que el hecho imponible del tributo en cuestión ya está definido expresamente en los cardinales 1 y 14 de la ley 7585, lo cierto es que la CIIU y la clasificación que contiene respalda la no sujeción de la actividad desarrollada por la actora al impuesto de patente en el cantón de Parrita, esto bajo el criterio de ser una industria. Según se analizó, el criterio determinante para definir una actividad como industrial, tanto en la ley 7585 como en la CIIU, es la existencia de un proceso de transformación de una materia prima en un producto nuevo, supuesto que no acontece en la especie. De ahí que lleve razón la casacionista en cuanto a los agravios sustantivos formulados." La Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia



señaló en el Voto 511-F-S1-2014 de la en relación al principio de legalidad tributaria y su interpretación lo siguiente: II.-Principio de legalidad tributaria. ...Los tributos y sus excepciones están cubiertos por el principio de reserva de ley, según el cual, corresponde al legislador, su creación, modificación y extinción. Este principio es denominado como “legalidad tributaria”. A nivel constitucional, encuentra su fundamento en la letra del numeral 121 inciso 13 de la Carta Magna que asigna a la Asamblea Legislativa la atribución exclusiva de “establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar las municipales.” Dicha norma ha sido objeto de desarrollo legal, para establecer con claridad y precisión los alcances y cobertura del citado postulado. Así, en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se dispone con claridad: “En cuestiones tributarias solo la ley puede: a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo; b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; (...)” Precepto que encuentra plena armonía con el canon 124 de la Ley General de la Administración Pública, en tanto dispone: “Los reglamentos, circulares, instrucciones y demás disposiciones administrativas de carácter general no podrán establecer penas ni imponer exacciones, tasas, multas ni otras cargas similares.” ...Esta Sala, por lo demás, en diversos pronunciamientos, con apoyo en las disposiciones 5 y 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ha sido enfática en respetar el principio de legalidad tributaria. Por tal motivo se ha destacado la imposibilidad de crear tributos o exenciones por vía distinta a la de la ley expresa (entre otras, no. 5 de las 15 horas 30 minutos del 5 de enero del 2000). Este postulado implica por ende no solo la unidad del sistema tributario en general, sino a la vez, la seguridad y certeza jurídica en materia impositiva, en tanto el contribuyente puede advertir y conocer con la debida antelación y con la precisión suficiente, el alcance y contenido de las obligaciones fiscales, lo que le resulta relevante para conocer el régimen de sujeción, hecho imponible, base de cálculo, tarifa, entre otros elementos del gravamen. Cabe precisar que además infiere un ámbito material, dentro del cual, se establecen los componentes del tributo que necesariamente, deben ser creados por ley expresa. Se trata de los componentes esenciales y determinantes del tributo, los que forzosamente, deben ser establecidos por el legislador. Entre estos elementos, se encuentran, de manera indefectible, el hecho generador, el sujeto pasivo, la base



imponible, la tarifa del tributo, así como período de cobro, según sea progresivo o instantáneo. La intervención de la ley, por ende, es imperiosa en todos aquellos puntos que afectan los derechos y garantías del particular frente a la Administración Tributaria. Escapan de su rigurosidad los componentes meramente procedimentales, tales como mecanismos de recaudación, tramitación, entre otros. No obstante, en cuanto a la tarifa, el Tribunal Constitucional ha establecido la posibilidad de una delegación legislativa, claro está, mediante una ley que establezca de antemano los límites en que este ejercicio puede realizarse. Es el caso del impuesto selectivo de consumo. De allí que la reserva de ley referida pueda calificarse como “relativa”, según lo ha ratificado en varios de sus pronunciamientos dicha Sala, entre otros en las resoluciones nos. 8271-2001, 8580-2001 y 5504-2002. Dentro de esta concepción, las exenciones y en general los beneficios tributarios, deben ser igualmente creados mediante ley, en la que corresponde incorporar, para claridad aplicativa, el supuesto de hecho o el hecho generador del beneficio fiscal. En esta dirección, el párrafo inicial del ordinal 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios dispone: “La ley que contemple exenciones debe especificar las condiciones y los requisitos fijados para otorgarlas, los beneficiarios, las mercancías, los tributos que comprende, si es total o parcial, el plazo de su duración, y si al final o en el transcurso de dicho período se pueden liberar las mercancías o si deben liquidar los impuestos, o bien si se puede autorizar el traspaso a terceros y bajo qué condiciones.”. IV.- Finalidad de las normas que disponen exenciones. La exención tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que, en determinados supuestos expresamente previstos, no obstante producirse el hecho generador, no surge la obligación del sujeto pasivo de cancelar la obligación tributaria. Forma parte de los denominados “beneficios fiscales”, los que suelen responder a una finalidad extrafiscal, o bien de estímulo a ciertas actividades. En muchas ocasiones, estos beneficios se sustentan en la lógica del principio de capacidad económica, o en otras razones que motivan la decisión del legislador. En este sentido, dentro de la doctrina tributarista se constituyen y así deben considerarse, como mecanismos y herramientas propias del entorno tributario. Constituyen vías que en el fondo pretenden y permiten, mediante condiciones estratégicas (que pueden ser temporales), el fomento, desarrollo o promoción de un determinado sector económico, de ciertas áreas de actividad, contextos sociales, o bien, la equiparación de las condiciones económicas para potenciar un estado de



igualdad en la distribución de las cargas contributivas, a corto, mediano o largo plazo. En ocasiones, simplemente buscan evitar que el sistema tributario se torne confiscatorio. De ahí que resulten inviables cuando tengan por fin un beneficio injustificado, incompatible con su finalidad parafiscal o se aparten de criterios razonables y del sistema de valores propio de la Constitución Política. Así visto, su creación no es incompatible con los principios de igualdad, generalidad y el deber de contribuir con las cargas públicas que se desprende del numeral 18 de la Constitución Política, sino que son elementos que se complementan para lograr, en tesis de principio, un equilibrio y estabilidad en la situación fiscal del país en su dimensión integral. Es decir, en el fondo buscan el cumplimiento de esos postulados, mediante acciones que se orientan a constituir un sistema revestido por condiciones de equidad en términos de capacidad económica y desarrollo. Por ende, en su nueva integración, esta Sala considera que contrario al criterio hasta el momento sostenido en este campo, no constituyen estricto sensu, excepciones al deber de contribuir, sino partes de un sistema que disponen la dispensa del pago del impuesto, o bien otros beneficios, que, integralmente considerados, buscan mejorar, en sentido global, el sistema impositivo en términos cuantitativos y cualitativos. Lo anterior mediante la dispensa total o parcial del pago del impuesto o la disminución de su base de cálculo, ergo, pueden recaer sobre la obligación tributaria en su plenitud, o bien, sobre la exclusión de aquella base de algunos componentes. Ante estas particularidades, su manejo debe ser cuidadoso y cauteloso, pues su aplicación arbitraria puede hacer incurrir en afectaciones a los principios de generalidad y de igualdad, trastornando su propia finalidad. V.- Interpretación de las normas tributarias y exenciones. Finalidad. La labor hermenéutica de las normas que regulen las relaciones tributarias, debe realizarse dentro de los causas de las reglas de la interpretación jurídica, comunes a todas las ramas del derecho acudiendo a sus diversos métodos, a fin de precisar los alcances y particularidades de un determinado mandato, de modo que la formulación hipotética, aplicada a la praxis diaria, cumpla su cometido intrínseco y el fin que ha dispuesto el legislador para su emisión. En este sentido, el numeral 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece: “Las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común. La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse



tributos ni exenciones.” (El resaltado no es del original) En esta labor, a tono con el principio de igualdad constitucional, es claro que el intérprete debe ponderar las diversas variables que convergen en cada situación, dentro de ellas, la naturaleza de la disposición, procurando que su uso, en la forma y alcances que establezca, sea igual para todos los casos similares y evitar una aplicación material que burle la finalidad misma de su contenido. La exégesis de las normas tributarias no puede ser restrictiva. El tributo se particulariza por su coactividad, en tanto dimana del ejercicio del Poder Público, que, mediante esta vía, impone, al amparo de la Constitución, gravámenes económicos a los sujetos pasivos. Pero, además, se identifica por su carácter contributivo en tanto su finalidad es colaborar con las cargas públicas, a fin de dotar al Estado de los recursos adecuados que le permitan desplegar su marco funcional y prestacional a favor de la colectividad. Esto desde luego no excluye que, en ciertos casos, este tipo de cargas nazcan con un objetivo diferente, como sería el caso del criterio de la parafiscalidad. Desde este plano, las normas tributarias no pueden ser consideradas excepcionales o bien, limitativas de los derechos de los particulares, dado que ese carácter llevaría a que su aplicación y por tanto su interpretación, fuese igualmente restrictivo. Tampoco resulta acertada esa forma interpretativa dentro del contexto de las disposiciones que establezcan exenciones o beneficios fiscales. ...son todas componentes de un mismo sistema que busca, en su dimensión teleológica, la equidad en las cargas contributivas. Para ello es necesario, en algunos casos, implementar normas que, en el fondo, busquen el cumplimiento de los diversos principios con los que el constituyente ha revestido el sistema fiscal. Como se ha dicho, es frecuente que los beneficios fiscales respondan a la capacidad económica, o bien a criterios extrafiscales, los que igualmente pueden estar presentes en otros componentes del tributo. Una interpretación restrictiva en esta materia supondría que ese tipo de beneficios son excepcionales, siendo que solo son aplicables cuando la ley lo disponga. No obstante, el principio de legalidad tributaria al que están sujetos, no puede constituirse en un condicionante válido que justifique una interpretación especial (restrictiva), sino que debe ser ponderado en su correcta dimensión, esto es, solo por vía legal pueden crearse, su fuente de origen debe reunir las condiciones señaladas en el numeral 62 del citado Código y solo surten efectos si ocurre el hecho que ha sido preestablecido para su ocurrencia. Por tanto, la legalidad tributaria así vista, no es justificante de una consideración



restrictiva de las gracias fiscales. ...En esta tesitura, al igual que los tributos se encuentran sujetos a un principio de reserva legal, también lo están las exenciones y beneficios, en cuya fuente de creación, deben enunciarse los elementos básicos que la delimitan. ...Por ende, cuando la norma imponga de forma clara e indubitable condiciones concretas para el disfrute o recepción de los efectos benevolentes del régimen fiscal, en su aplicación estos parámetros no podrán ser eludidos en tanto son parte inexorable del hecho condicionante que el ordenamiento ha fijado. Así visto, el efecto condicionado se producirá, cuando esos presupuestos fácticos estipulados en el mandato se hayan satisfecho. De este modo, el juzgador debe analizar en cada caso, con el cuidado de rigor, si el supuesto de hecho propuesto por el sujeto pasivo encuadra y coincide con el hecho exento dispuesto por la norma que prevé el beneficio, dentro de su contenido material". IV.- De lo expuesto, fundamentalmente se extrae: 1) De conformidad con el principio de legalidad tributaria tanto los gravámenes impositivos como sus beneficios han de emitirse mediante ley, al respecto queda exento solo lo atinente a aspectos procedimentales; y según lo ha dispuesto la Sala Constitucional, también lo relativo a la fijación de las tarifas, cuando la ley de creación de la carga impositiva lo delegue y establezca los límites de su ejercicio. 2) La exégesis de las regulaciones tributarias que crean exenciones no ha de ser restrictiva, sino siguiendo los lineamientos de las restantes disposiciones impositivas. 3) El beneficio tributario puede alcanzar total o parcialmente la obligación tributaria, así como excluir solo alguno de sus componentes. 4) No es posible que por analogía se establezcan tributos o exenciones, dado que este mecanismo no puede reemplazar la voluntad del legislador, sino que opera únicamente para llenar los vacíos legales. Así, los beneficios tributarios solo son pertinentes si la situación fáctica alegada, atañe al supuesto de hecho de la norma que los concede..." Con base en lo anterior quisiéramos reiterar que el principio de legalidad tributaria se consagra en el artículo 5 del CNPT, ya que los tributos solo pueden crearse mediante ley, y sus elementos esenciales sean su la definición de hecho generador, las tarifas y las bases de cálculo. A la vez que el artículo 62 del CNPT establece que solo mediante ley se puede especificar las condiciones y los requisitos para otorgarlas, los tributos que comprende, si la exoneración es total o parcial y su plazo de duración. Por ende, mediante Ley debe establecerse en forma clara e indubitable las condiciones



concretas para el disfrute o recepción de los efectos benevolentes del régimen fiscal, si existen limitaciones o restricciones en su aplicación, estos parámetros no podrán ser eludidos en tanto son parte inexorable del hecho condicionante que el ordenamiento ha fijado. Finalmente, bajo el principio constitucional de legalidad solo otra norma de igual rango puede modificar o eliminar una exoneración, lo cual no se da en el caso de marras.

4. DEL CRITERIO DE AFECTACIÓN PATRIMONIAL EN EL IMPUESTO A LAS UTILIDADES O PERDIDAS Y GANANCIAS DE CAPITAL Debemos recordarle a la Administración Tributaria de Alajuela que de conformidad con el párrafo cuarto del artículo 1 de la Ley del Impuesto de la Renta se establece expresamente lo siguiente: “A los efectos de este impuesto, también tendrán la consideración de actividades lucrativas, debiendo tributar conforme a las disposiciones del impuesto a las utilidades, la obtención de toda renta de capital y ganancias o pérdidas de capital, realizadas, obtenidas por las personas físicas o jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, que desarrollen actividades lucrativas en el país, siempre y cuando estas provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y se encuentren afectos a la actividad lucrativa.” (La negrilla es nuestra) Adicionalmente el artículo 1 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta regula los elementos patrimoniales afectos al impuesto sobre la Renta y estipula lo siguiente: “Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 1 de esta ley: Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad lucrativa, los elementos patrimoniales que sean necesarios y se utilicen para la obtención de los rendimientos...” En ese mismo sentido se plasman los artículos 3 y 3 bis del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta que establecen lo siguiente: “Artículo 3.- Materia imponible. La materia imponible del impuesto sobre las utilidades comprende: a) Las rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, conforme a la definición contenida en el artículo 1 de este Reglamento, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense proveniente de aquellas actividades. b) Las rentas de capital y ganancias del capital realizadas que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente de este impuesto y que estén afectos a su actividad lucrativa en el Impuesto sobre las Utilidades. Las ganancias de capital se entenderán realizadas cuando, con ocasión de la transmisión o enajenación de los bienes o derechos de los que éstas se derivan, se genera una



variación positiva en la composición del patrimonio del contribuyente o en su valor. En el caso de que la variación resultante sea negativa, corresponderá a una pérdida de capital." (La negrilla es nuestra). "Artículo 3 bis.- Integración de rentas gravables. En caso de que el contribuyente obtenga rentas procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense sujetas al Impuesto sobre las Utilidades, así como rentas y/o ganancias del capital que provengan de elementos patrimoniales afectos a dicha actividad lucrativa, estas últimas deberán integrarse a las primeras para efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre las utilidades... Se consideran afectos aquellos elementos patrimoniales que sean necesarios y se utilicen para la obtención de los rendimientos... Tratándose de elementos patrimoniales que no se encuentren afectos a la actividad lucrativa del contribuyente, según lo dispuesto en el artículo 1 bis inciso 3) de la Ley, las rentas del capital y las ganancias y pérdidas del capital que provengan de estos, serán gravables de conformidad con las disposiciones del Capítulo XI de la misma ley." (La negrilla es nuestra). El Impuesto de Ganancias y Pérdidas de Capital regulado en Capítulo XI de la Ley de Impuesto sobre la Renta, según el artículo 27 bis de la Ley de Impuesto sobre la Renta "grava la obtención de toda renta de fuente costarricense en dinero o en especie, derivada del capital y de las ganancias y pérdidas de capital realizadas, que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente, así como las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos que resulten entre el momento de la realización de la operación y el de percepción del ingreso o pago del pasivo, y que no estén afectos por parte de su titular a la obtención de rentas gravadas en el impuesto a las utilidades." (La negrilla es nuestra). El oficio MH-DGT- CONS-119-0070-2024 del 11 de octubre de 2024 señala en relación a este particular lo siguiente: "...Debido a que el artículo 1 de la LISR, incorpora un criterio de globalización por afectación, el cual significa que si bien, los ingresos obtenidos por concepto de capital están gravados con el impuesto sobre las Rentas, Ganancias y Pérdidas de Capital, al amparo de lo establecido en los artículos 1, 1 bis, 27 bis y 28 de la LISR, así como los artículos 3 bis, 3 ter y 3 quáter de su reglamento, se establecen reglas de excepción, señalando criterios en los que las rentas de capital deben y/o pueden declararse dentro del ISU y no en el Impuesto sobre las Rentas del Capital, a través de lo que se denomina "integración de rentas gravables". Sobre el aspecto de la integración de las rentas, el artículo 1 de la LISR establece: " Artículo



1- Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible. (...) A los efectos de este impuesto, también tendrán la consideración de actividades lucrativas, debiendo tributar conforme a las disposiciones del impuesto a las utilidades, la obtención de toda renta de capital y ganancias o pérdidas de capital, realizadas, obtenidas por las personas físicas o jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, que desarrollen actividades lucrativas en el país, siempre y cuando estas provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y se encuentren afectos a la actividad lucrativa. Cuando las rentas, los ingresos o los beneficios de fuente costarricense, indicados en el párrafo anterior, estén sujetos a una retención que sea considerada como impuesto único y definitivo, el monto retenido se considerará como un pago a cuenta de este impuesto. En ningún caso, las rentas contenidas y reguladas en el título II serán integradas a las rentas gravadas, conforme a lo dispuesto en el título I de esta ley, impuesto a las utilidades. (...)” La integración de las rentas gravables se presenta cuando los elementos patrimoniales que sean necesarios y se utilicen para la obtención de los rendimientos en las rentas y/o ganancias de capital, debido a que ese patrimonio se utiliza también en una actividad que está sujeta a este último impuesto, por lo que en consecuencia las rentas y/o ganancias deben integrarse. Caso contrario, cuando el patrimonio que se utiliza para generar la renta y/o ganancia de capital es distinto, no genera rendimientos o puede dividirse de la parte que genera las rentas sujetas al ISU, entonces no deben integrarse las rentas a utilidades al no estar afectos a la actividad lucrativa del contribuyente, y por ende, las rentas de capital y las ganancias y pérdidas de capital serían gravables de conformidad con las disposiciones del Impuesto sobre las Rentas, Ganancias y Pérdidas de Capital. En cuanto al tema de la afectación de los elementos patrimoniales a la actividad lucrativa, el artículo 1 bis de la LISR, preceptúa: “Artículo 1 bis- Elementos patrimoniales afectos a actividad lucrativa. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 1 de esta ley: 1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad lucrativa, los elementos patrimoniales que sean necesarios y se utilicen para la obtención de los rendimientos. 2. En caso de elementos patrimoniales que sean divisibles y sirvan solo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de estos que realmente se utilice en la actividad. No serán susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles, sin perjuicio de lo



dispuesto en el literal d) del numeral 3 de este artículo para vehículos. 3. No se consideran afectos: a. Aquellos destinados al uso particular del titular de la actividad o de sus familiares, como los de esparcimiento y recreo. b. Aquellos que no figuren en la contabilidad o libros o registros oficiales de la actividad que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario. c. Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros, siempre que estos últimos sean de oferta pública, o emitidos por entidades supervisadas por los órganos adscritos al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, o participaciones de fondos de inversión, salvo que el contribuyente pueda probar una vinculación efectiva con la actividad lucrativa mediante el procedimiento que se determine. d. Aquellos que se utilicen simultáneamente en la actividad y en necesidades privadas, salvo que sea en días u horas inhábiles durante los que se interrumpa el ejercicio de la actividad. 4. Afectación y desafectación de elementos patrimoniales: a. Cuando se afecten a la actividad lucrativa activos del patrimonio personal, se tomará el valor de adquisición, actualizado a la fecha de la operación. b. Cuando se desafecten de la actividad lucrativa bienes o derechos y pasen al patrimonio personal, se tomará su valor en libros o registros a la fecha de la operación. c. La afectación o la desafectación de activos no constituirá alteración patrimonial, siempre que los elementos patrimoniales continúen formando parte del patrimonio de la persona.” De la regulación de este artículo, se pueden extraer acerca de los elementos patrimoniales de una empresa, que si esos elementos patrimoniales se utilizan y son necesarios tanto para generar rendimientos provenientes de la actividad lucrativa sujeta al ISU como para generar rentas de capital, se consideran afectos al ISU. Empero, el mismo artículo expresa que, si estos elementos son además divisibles y sirven solo parcialmente al objeto de la actividad lucrativa, la afectación se entenderá limitada aquella parte de estos que realmente se utilicen en la actividad... De acuerdo a lo expuesto, es claro que la ley parte de la existencia de elementos patrimoniales en una empresa que, en circunstancias determinadas, pueden estar afectos o no a la actividad económica, del mismo modo que contempla la posibilidad de desafectarlos cuando no se utilicen para la obtención de rendimientos sujetos al ISU... En conclusión, si el terreno que piensa segregar y vender no se encuentra ni ha estado afecto a la actividad económica de la empresa, y así consta en libros, la



ganancia o pérdida debe ser declarada en el impuesto sobre las ganancias o pérdidas de capital, de conformidad con el Capítulo XI de la LISR...” En abundamiento de lo indicado en la presente impugnación podemos recordar que la Dirección General de Tributación en el Oficio DGT- 593-2021 del 17 de mayo de 2021 define cuando las ganancias y pérdidas de capital de los contribuyentes que deben gravarse mediante impuesto de utilidades y cuando deben gravarse mediante Capítulo XI, e indica lo siguiente: “Ahora bien, según lo dispuesto en los artículos 1 y 27 de la LISR, en principio toda renta o ganancia de capital se encuentra afecta a este nuevo impuesto, salvo que, según lo establecen los artículos 1 bis y 27 bis y 28 de la LISR, y 3 bis del RLISR, el elemento patrimonial que lo origine se utilice también para el desarrollo de una actividad económica sujeta al ISU, criterio referido como afectación legal o integración de rentas gravables, de conformidad con el cual las rentas y ganancias de capital provenientes de bienes o derechos afectos a la actividad lucrativa del contribuyentes, deberán tributar conforme a las disposiciones del ISU. Así la integración de rentas gravables, se presenta cuando los elementos patrimoniales sean necesarios y se utilicen para la obtención de los rendimientos en las rentas de capital, por concepto de arrendamientos, subarrendamientos o constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes inmuebles se consideran afectos al ISU, debido a que ese patrimonio se utiliza también en la actividad que está sujeta a este último impuesto...” (La negrilla es nuestra). En el mismo sentido se ha pronunciado el oficio MH-DGT-OF-119-0075-2023 del 20 de setiembre de 2023 que reitera el criterio señalado en el oficio DGT- 593-2021 e indica lo siguiente: “En lo que respecta a la posibilidad de la afectación en el ISU, debe considerarse que la normativa establece dos vías de aplicación de esta. La primera es la integración de rentas por afectación legal; este primer criterio, introduce un criterio de globalización por afectación, de conformidad con el cual las rentas y ganancias de capital provenientes de bienes o derechos afectos a la actividad lucrativa del contribuyente, deberán tributar conforme a las disposiciones del ISU, y se presenta cuando los elementos patrimoniales que sean necesarios y se utilicen para la obtención de los rendimientos en las rentas de capital -por concepto de arrendamientos, subarrendamientos o constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes inmuebles- se consideran afectos al ISU, debido a que ese patrimonio se utiliza también en una actividad que está sujeta a este último impuesto, por lo que



en consecuencia las rentas deben integrarse al compartir ambas rentas patrimonios comunes. Al respecto, los artículos 1, 1 bis, 27 bis y 28 de la LISR, regulan el tema del tratamiento de las rentas de capital que están afectas legalmente al ISU, y que por tal condición deben permanecer en ese impuesto y no en el impuesto sobre las rentas del capital: “Artículo 1.- Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible. (...) A los efectos de este impuesto, también tendrán la consideración de actividades lucrativas, debiendo tributar conforme a las disposiciones del impuesto a las utilidades, la obtención de toda renta de capital y ganancias o pérdidas de capital, realizadas, obtenidas por las personas físicas o jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, que desarrollen actividades lucrativas en el país, siempre y cuando provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y se encuentren afectos a la actividad lucrativa. (...)” “Artículo 27 bis.- Hecho generador. El hecho generador de este impuesto es la obtención de toda renta de fuente costarricense en dinero o en especie, derivada del capital y de las ganancias y pérdidas de capital realizadas, que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente (...) y que no estén afectos por parte de su titular a la obtención de rentas gravadas en el Impuesto sobre las Utilidades”. “Artículo 28.- Contribuyentes. Serán contribuyentes todas las personas físicas, jurídicas, entes colectivos sin personalidad jurídica y los fondos de inversión (...), que obtengan rentas de las gravadas mediante el presente capítulo, durante el período fiscal correspondiente, salvo que deban tributar de conformidad con lo expuesto en el artículo 1 de la Ley o el impuesto a remesas al exterior. (...)” Asimismo, existe otro supuesto en el que el contribuyente puede elegir mantenerse o trasladarse al ISU, respecto de las rentas de capital inmobiliario que pertenecen al Capítulo XI de la LISR, ante lo cual se aplicaría la afectación voluntaria establecida en el artículo 28 de la LISR y numeral 5 del RLISR, que indican lo siguiente: “Artículo 28.- Contribuyentes (...) No obstante, los contribuyentes que obtengan rentas del capital inmobiliario, para cuya generación tengan contratado un mínimo de un empleado, podrán optar por tributar por la totalidad de su renta imponible del capital inmobiliario, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de esta ley, debiendo comunicar, expresamente, esta opción a la Administración Tributaria antes del inicio del periodo fiscal regulado en el artículo 4 de esta ley, y mantenerla por un mínimo de cinco años. (...)” Con lo cual al ser ingresos provenientes de elementos



afectos a la actividad económica de mi representada deben tributar en el impuesto de las utilidades, tal y como se establece por la Administración Tributaria de Alajuela de conformidad con lo indicado el Traslado de Cargos y Observaciones MH- DGT-ATA-SF-TC-PD-033-2024 y en la resolución MH- DGT-ATA-SF-RES -038-2024 emitida por la Gerencia de Administración Tributaria de Alajuela y la resolución que atiende el recurso de revocatoria MH- DGT-ATA-SF-RES-0038-2024 de la Gerencia de la Administración Tributaria de Alajuela, las cuales a su vez reconocen plenamente la exoneración vigente aplicable para el periodo fiscal fiscalizado en el impuesto a las utilidades. La Administración Tributaria de Alajuela reconoce en el presente proceso que el ingreso recibido por mi representada por la venta del inmueble se encuentra sujeto al impuesto sobre las utilidades y que a su vez dicho ingresos se encuentra exento de conformidad con lo señalado en el artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y al indicarse expresamente: “Una vez aclarado que la exención al ISU para las zonas francas se mantiene para periodos fiscales posteriores a la entrada en vigencia de la Ley 9635, debe considerarse si los nuevos supuestos de sujeción que crea la Ley 9635 no son aplicables a aquellos sujetos que ya gozaban la exención.” Al respecto, al estar los beneficiarios del régimen de zona franca sujetos al obtener una autorización para poder ejercer una actividad determinada dentro de dicho régimen, sólo una vez otorgada dicha autorización podrá hacerse uso y disfrute de los beneficios que se obtienen al pertenecer al mismo, lo que incluye la exención del impuesto sobre las utilidades en cuanto a las ganancias de capital que pasan a estar sujetas por criterio de afectación. Vale la pena reiterar, que, en audiencia final celebrada en el mes de junio de 2024, celebrada según lo estipulado en el artículo 155 del Reglamento al Procedimiento Tributario, mediante la cual se le comunicó a mi representada los resultados obtenidos en la fiscalización determinativa realizada en el impuesto de pérdidas y ganancias de capital, impuesto al valor agregado e impuesto sobre las utilidades del año calendario 2021, impuestos que fueron sujetos de proceso de inspección definitiva y de conformidad con la Propuesta de Regularización número MH-DGT-ATA-SF-PR-0026-2024 se determina una diferencia en las bases imponibles únicamente el en impuesto a las utilidades, con lo cual resulta evidente que una vez analizada la información proporcionada por mi representado no se realiza ajuste alguno sobre dichos impuestos para los meses del 01 al 12 del 2021 en ambos impuestos. Lo anterior para efectos de lo dispuesto en el



artículo 126 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Con lo cual esto implicaría y según se ha demostrado en los diversos apartados del presente recurso que, de conformidad con el artículo 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y el artículo 3 y el inciso g) del artículo 20 de la Ley 7210 y los artículos 5, 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículos 11 de la LGAP y 11, 39, 121 y 129 de la Constitución Política, que tratándose de los beneficios del régimen de zonas francas, las empresas pueden autoliquidar en su declaración del impuesto sobre las utilidades como ingresos no gravables cualquier ingreso relacionado con impuesto a las utilidades, así como de cualquier otro, cuya base imponible se determine en relación con las ganancias brutas o netas de una empresa que opere en zona franca en la clasificación del inciso c) del artículo 17 de la Ley 7210.

5. NULIDAD ABSOLUTA DEL ACTO POR CARECER DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES PARA SU VALIDEZ Y FALTA DE MOTIVACIÓN DEL ACTO. El acto administrativo es la manifestación de la actividad administrativa de conformidad con un determinado ordenamiento jurídico. En este sentido, “el acto administrativo es todo acto jurídico dictado por la administración y sometido al derecho administrativo”. La motivación es uno de los elementos formales del acto administrativo y su ausencia o deficiencia provoca nulidad. El artículo 136 de la Ley General de la Administración Pública recoge este elemento al establecer la obligación de motivar los actos que impongan obligaciones o que limiten, supriman o denieguen derechos subjetivos. El segundo párrafo de dicho artículo señala que “La motivación podrá consistir en la referencia explícita o inequívoca a los motivos de la petición del administrado, o bien a propuestas, dictámenes o resoluciones previas que hayan determinado realmente la adopción del acto, a condición de que se acompañe su copia.” Como bien lo indica el ilustre profesor costarricense Eduardo Ortiz, “el acto administrativo (ya sea como acto de voluntad, enfoque subjetivo; o, como conducta externa de la administración de conformidad con la ley, enfoque objetivo) está compuesto de elementos que lo conforman, constituyen el modo en que el ordenamiento jurídico determina su formación y manifestación. Esos elementos son las cualidades jurídicas que debe reunir una conducta de la Administración destinada a producir un efecto jurídico, para producirlo efectivamente y lograr su finalidad.” Como expone Jinesta Lobo⁴, “el motivo son los antecedentes, presupuestos o razones jurídicas (derecho) y fácticas (hechos) que hacen posible o necesaria la emisión del acto administrativo, y sobre



los cuales la Administración Pública entiende sostener la legitimidad, oportunidad o conveniencia de éste. El motivo, o como también se le denomina causa o presupuesto, está constituido por los antecedentes jurídicos y fácticos que permiten ejercer la competencia casuísticamente, su ausencia determina la imposibilidad de ejercerla, exclusivamente, para el caso concreto. Desde luego -sigue diciendo el autor-, que tales antecedentes, además de ser legítimos deben concurrir al momento de dictar el acto administrativo, en tal sentido el artículo 133, párrafo 1, LGAP establece que el motivo deberá "...ser legítimo y existir tal y como ha sido tomado en cuenta para dictar el acto". Consecuentemente, habrá ausencia de motivo o causa cuando los hechos invocados como antecedentes y que justifican su emisión son falsos, o bien, cuando el derecho invocado y aplicado a la especie fáctica no existe -v.gr. si la ley o el reglamento que le dan sustento se encuentran derogados, modificados, reformados o anulados por inconstitucionales-. El acto administrativo, sea reglado o discrecional, debe siempre fundamentarse en hechos ciertos, verdaderos y existentes, lo mismo que en el derecho vigente, de lo contrario faltará el motivo." Es harto reconocido que la carencia o vicio en los elementos esenciales del acto acarrea la nulidad absoluta del mismo haciéndolo inexistente en el plano jurídico y por ende con imposibilidad de provocar efectos jurídicos sobre la esfera de los contribuyentes. En este caso el acto que se pretende impugnar, el vicio en los elementos motivo y fin es evidente, dado que del examen de la estructura jurídica del acto este resulta en absolutamente nulo, dado el carácter esencial de los elementos viciados, conforme lo establecido el artículo 158 de la Ley General de la Administración Pública que declara: "1. La falta o defecto de algún requisito del acto administrativo, expresa o implícitamente exigido por el ordenamiento jurídico constituirá un vicio de éste. 2. Será inválido el acto sustancialmente disconforme con el ordenamiento jurídico. 3. Las causas de invalidez podrán ser cualesquiera infracciones sustanciales del ordenamiento, incluso las de normas no escritas". 4. Se entenderán incorporadas al ordenamiento, para este efecto, las reglas técnicas y científicas de sentido unívoco y aplicación exacta, en las circunstancias del caso. 5. Las infracciones insustanciales no invalidarán el acto, pero podrán dar lugar a responsabilidad disciplinaria del servidor agente." (La negrilla es nuestra). En este mismo sentido, el artículo 166 de la LGAP declara que: "Habrá nulidad absoluta del acto cuando falten totalmente uno o varios de sus elementos constitutivos, real o jurídicamente". El artículo 169 de la



LGAP establece que no se presumirá legítimo el acto absolutamente nulo, ni se podrá ordenar su ejecución. El artículo 170 LGAP establece lo siguiente: “1. El ordenar la ejecución del acto absolutamente nulo producirá responsabilidad civil de la Administración, y civil, administrativa y eventualmente penal del servidor, si la ejecución llegare a tener lugar. 2. La ejecución por obediencia del acto absolutamente nulo se regirá por las reglas generales pertinentes a la misma.” Adicionalmente, el artículo 171 de la Ley General de la Administración Pública señala que la declaración de nulidad absoluta tendrá efecto puramente declarativo y retroactivo a la fecha del acto, todo sin perjuicio de derechos adquiridos de buena fe. En abundamiento de lo anterior, podemos indicar que los actos administrativos deben cumplir con requisitos exigidos por ley, en caso contrario será considerado nulo. La nulidad ocurre cuando faltan total o parcialmente uno o varios de los elementos constitutivos del acto. Asimismo, consideramos importante aclarar, lo que establece la Ley General de la Administración Pública, y así fue reconocido por la División de Asesoría y Gestión Jurídica de la Contraloría General de la República, en su Guía sobre nulidades de actos y contratos administrativos en materia de Hacienda Pública, en el tanto existen tres supuestos en los que se puede presentar una nulidad absoluta: “... -cuando faltan uno o varios vicios (sic) de los elementos constitutivos del acto administrativo real o jurídicamente... (art. 166 LGAP) -cuando existan los elementos constitutivos del acto administrativo pero sean imperfectos (que existan pero que no cumplan con todos los requisitos que la ley establece para su validez), siempre y cuando dicha imperfección impida la realización del fin. (art. 167 LGAP)... -cuando la ley sanciona expresamente con nulidad absoluta un determinado acto defectuoso o una omisión”. El acto que se recurre es un acto nulo jurídico nulo por carecer el elemento motivo al haberse dictado en contraposición directa al ordenamiento jurídico que regula la Ley de Régimen de Zona Francas (artículo 1,3,17, 18 y 20), el artículo 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, dictarse en contraposición al Código de Normas y Procedimientos Tributarios (artículos 2,5,6) artículo 11 Ley General de la Administración Pública y en violación a los artículos 11, 39, 121 inciso 13 y 129 de la Constitución Política y por violentar los principios de reserva de ley y seguridad jurídica. Prueba: 1. La que consta en el expediente administrativo. 2. Certificación de copias de correo de aceptación de Oferta de Retroventa enviado por doña [...] el 5 de mayo de 2021, con lo cual se demuestra que la oferta de



Retroventa se mantiene vigente a la fecha. 3. Informe de Certificación emitida por CPA sobre los efectos de la declaración D 101 del PF 2021 en el escenario de eliminar las partidas que correspondan a la venta del inmueble (objeto de este proceso), lo cual genera una pérdida fiscal de ₡ 633.716.133. Petición: 1. Respetuosamente solicito se declare con lugar el presente recurso de apelación contra la resolución MH- DGT-ATA-SF-RES -038-2024 emitida por la Gerente de Administración Tributaria de Alajuela el 26 de setiembre de 2024 y el incidente de nulidad planteado contra dicha resolución y de igual forma se deje sin efecto legal alguno la resolución que atiende el recurso de revocatoria MH-DGT-ATA-SF-RES-0049-2024 de la Gerencia de la Administración Tributaria de Alajuela. 2. Solicito que se acogen los alegatos planteados contra la resolución MH- DGT-ATA-SF-RES -038-2024 emitida por la Gerente de Administración Tributaria de Alajuela el 26 de setiembre de 2024 y contra la resolución que atiende el recurso de revocatoria MH-DGT-ATA-SF-RES-0049-2024 de la Gerencia de la Administración Tributaria de Alajuela. 3. Se declare que mi representada se encuentra exenta del pago de impuesto de utilidades, así como de cualquier otro impuesto cuya base imponible se determine en relación con las ganancias brutas o netas, los dividendos abonados a los accionistas o ingresos o ventas, de conformidad con la Ley de Régimen de Zona Franca, el Otorgamiento al Régimen de Zona Franca otorgado a mi representada mediante Acuerdo de Otorgamiento del Régimen No. [...] del 06 de mayo de 2020, publicado en La Gaceta número 175 del 18 de julio de 2020 y el inciso c) del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que señala expresamente que se encuentran exentas del impuesto sobre la Renta: “c) Las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas, de conformidad con la Ley No. 7210 del 23 de noviembre de 1990.” 4. Se archive el presente proceso determinativo establecido contra mi representada...”. (Archivo digital 0108. Recurso apelación Determinativo- [...]). En escrito de apersonamiento ante este Tribunal, la contribuyente reitera los argumentos presentados en su escrito de apelación previamente expuestos. (Archivo digital 0120 Sustanciación recurso de apelación Determinativo- [...]).-

IV.- CRITERIO DE ESTE TRIBUNAL. NULIDAD INVOCADA. Este Despacho como órgano contralor de legalidad de las actuaciones y resoluciones de la Administración



Tributaria y de conformidad con los artículos 176, 187 y 188 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario), procede a analizar, si las actuaciones de la Administración a quo están ajustadas a derecho y al respecto estima necesario tener presente que la declaratoria de nulidad, aun cuando se haga de oficio, es de carácter extraordinario y debe reservarse para aquellos asuntos en que sea evidente el quebranto al procedimientos o la violación de los derechos del contribuyente. Consecuentemente, en estos casos, el exégeta tributario debe de aplicar supletoriamente lo dispuesto en aquellos cuerpos procesales. Concretamente tratándose del procedimiento tributario, se ha establecido que la declaratoria de nulidad procede, cuando se está en presencia de lo establecido en el artículo 188 del Código Tributario que dispone: “Sólo causará nulidad de lo actuado, la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento o la violación del ordenamiento jurídico. Se entenderá como sustancial la formalidad cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya omisión cause indefensión.”, el cual tiene una redacción similar al artículo 223 de la Ley General de Administración Pública (LGAP). En la instancia jurisdiccional, el Tribunal Contencioso Administrativo, con respecto a las nulidades, ha manifestado: “...Además, para lo que interesa en la resolución de este asunto, es importante considerar el régimen de nulidad, en tal sentido el artículo 223 LGAP, establece que "Sólo causará nulidad de lo actuado la omisión de formalidades sustanciales", entendiendo por tales aquellas "... cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes o cuya omisión causare indefensión." Esta disposición es fundamental, en el sentido de que, si no se demuestran las condiciones de sustancialidad referidas, esto es, que, si no se observa que el administrado estuvo de manera real impedido de poder defenderse o que, aplicada la norma procesal infringida habría cambiado el resultado del proceso, no habrá nulidad...” (Tribunal Contencioso Administrativo Sección Sexta. Resolución 03-2013 de las once horas del 11 de enero del 2013). Adicionalmente, explica la Sección Cuarta del Tribunal Contencioso Administrativo la figura de la nulidad de la siguiente manera: “...Para reclamar la nulidad -defecto absoluto- del acto viciado, el reclamante debe señalar el interés para reclamarlo y el perjuicio efectivo (manifestación que podrá prevenirse en caso de omisión). A la par de las afirmaciones anteriores es preciso señalar también que, por principio, los defectos



absolutos no son sanables, pero su invalidez solo será declarable si se acredita el interés del reclamante y el correlativo perjuicio a sus intereses. La declaratoria de invalidez se circunscribe al acto concreto salvo que se trate de actos independientes en que deba considerarse el efecto "cascada", pues los actos se concatenan unos con otros, al punto de que no es posible su individualización total. La legislación no escapa a estos conceptos y por ello se han promulgado normas como las que disponen: "Cuando la ley prescribiere determinada forma sin pena de nulidad, el juez considerará válido el acto si realizado de otro modo alcanzó su finalidad" (Artículo 195 del Código Procesal Civil). En igual orientación se señala " Cuando se trate de nulidades absolutas (...) solo se decretará cuando sea absolutamente indispensable su pronunciamiento para evitar indefensión o para orientar el curso normal del procedimiento. Tampoco deberá prosperar si es posible reponer el trámite o corregir la actuación, sin perjuicio de los demás actos procesales" (Artículo 197 del mismo Código). Ambas normas son una manifestación práctica del principio de conservación de los actos procesales, en virtud del cual lo realmente importante no es el origen del vicio procesal, sea este absoluto o relativo, sino que interesa más evaluar sus efectos reales en el proceso. El juez al decidir la exclusión de un acto o etapa procesal, no debe analizar los vicios en su origen, sino en sus efectos, determinando si tales yerros en el proceso han producido irreparable indefensión o no pueden ser subsanables. Por su parte Parajeles Vindas Gerardo, Introducción a la Teoría General del Proceso Civil. Editorial Investigaciones Jurídicas, 2000, página 137 a 139, nos indica que los principios que rigen las nulidades procesales son los siguientes: a) Principio de legalidad o especificidad: no hay nulidad sin texto legal expreso, por lo que la regla general es la validez y la excepción la nulidad. Al respecto Giuseppe Chiovenda, en su libro Curso de Derecho Procesal Civil, Editorial Pedagógica Iberoamericana, 1995, página 408, nos indica que "El legislador francés proclamó el principio de que ningún acto de procedimiento puede ser declarado nulo si la nulidad no está establecida formalmente por la ley. b) Principio de transparencia: No hay nulidad sin perjuicio, esto así porque el derecho procesal moderno no es formalista, para que exista nulidad no basta la sola infracción a la norma, sino que se produzca un perjuicio a la parte, indefensión, violación al debido proceso, por lo que el acto con vicios de forma es válido si alcanza los fines propuestos. c) Principio de la declaración judicial: No hay nulidad sin resolución que



la declare, por lo que toda nulidad procesal tiene que ser objeto de declaración judicial. d) Principio de protección: El fundamento de la nulidad es para protegerse contra la indefensión. e) Principio de finalidad: No hay nulidad, aunque el acto procesal tenga defectos si ha cumplido su fin, no procede la nulidad por la nulidad misma. ..." (Voto 002-2015-IV de las dieciséis horas del 15 de enero del 2015). La recurrente dentro de los fundamentos de derecho señala: LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA INDICA QUE LA ACTIVIDAD AUTORIZADA NO ESTA INCLUIDA EN ACUERDO EJECUTIVO NO. [...]. En forma resumida, y sin perjuicio de la literalidad de los argumentos expuestos por la interesada y que han sido estudiados en su totalidad por este Tribunal; señalando que existen vicios en la determinación de la obligación tributaria ante una falta de motivación en la norma jurídica que fundamenta la determinación que nos ocupa, al considerar la Administración Tributaria de Alajuela que la clasificación establecida en el artículo 17 de la Ley de Zonas Francas es la base medular para determinar si procede o no la aplicación de la exoneración definida y fijada legalmente en el artículo 20 de la Ley 7210. Considera que lo anterior se contrapone y no se ajusta a derecho de conformidad con lo establecido en los artículos 2, 5 y 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que de su lectura se desprende claramente que las exoneraciones y su aplicación solo pueden limitarse o restringirse con base en una norma expresa del mismo rango legal a la cual otorga la exoneración. En atención a lo anterior, esta Sala en su carácter de contralor de legalidad de los actos emitidos por parte de la Administración Tributaria, procede a analizar si la A Quo incurrió en los vicios que aduce la interesada, y si el acto administrativo cuenta o no con la debida motivación, conforme lo establece la Ley General de la Administración Pública, en sus artículos 132, 133, 136 y siguientes, y los artículos 147, 176, 187 y 188 del Código Tributario. En virtud de lo anterior, se advierte que uno de los elementos esenciales para que exista mérito y declaratoria de nulidad de los procedimientos seguidos, ya sea de oficio o a petición de parte, es que se haya colocado al administrado en un evidente estado de indefensión, lo cual no consta en autos. Este Tribunal ha podido comprobar, que en el procedimiento llevado a cabo por la Administración Tributaria, se ha resguardado no solo el derecho de defensa de la intervenida, sino que también se ejecuta con estricto apego al debido proceso, sin que, se le haya causado perjuicio alguno para ejercer su derecho, por el contrario, ha contado con las distintas



instancias procesales y es en virtud de tales instancias y garantías que el procedimiento tributario le concede a la recurrente, que ésta plantea dentro del plazo de ley, los respectivos escritos que se conocen en autos y presentados ante este Despacho, sea el de apelación y como el de expresión de agravios. En cuanto a la fundamentación del acto que se recurre, observa esta Sala que, los vicios señalados, no se presentan en la resolución apelada ni en los actos que la anteceden, toda vez, que en los mismos se practica una exposición clara de las razones y fundamentos jurídicos, que llevaron a la oficina fiscalizadora, a practicar el ajuste denominado **INGRESOS NETOS GRAVABLES POR VENTA DE UN ACTIVO**, específicamente, aunque la empresa auditada goza de una exención, en el caso de la venta de bienes inmuebles no se encuentra contemplado dentro de las actividades que establece el Acuerdo Ejecutivo número [...] del 18 de julio del 2020, en el cual se le otorgó nuevamente el Régimen de Zona Franca como empresa de servicio, de conformidad con el inciso c) del artículo 17 de la Ley 7210 y sus reformas. En la cláusula segunda del Acuerdo Ejecutivo de cita se detallan las actividades autorizadas para la beneficiaria al amparo del Régimen de Zonas Francas, al indicar: “(...) 2. La actividad de la beneficiaria como empresa de servicios, de conformidad con el inciso c) del artículo 17 de la Ley de Régimen de Zonas Francas, se encuentra comprendida dentro de la clasificación CAECR “5229 Otras actividades de apoyo al transporte”, con el siguiente detalle: Actividades logísticas, incluyendo planificación, diseño y apoyo de operaciones de transporte, almacenamiento y distribución; procesos de negociación, abastecimiento, administración de carga y transporte, administración y distribución de inventarios (materias primas y productos); selección, empaque, embalaje, fraccionamiento, facturación, etiquetado, desempaque, división, clasificación, reempaque, reembalaje, remarcación, agrupamiento y distribución de mercancías, siempre que no modifiquen su naturaleza; y procesos logísticos de optimización y mejora de la cadena de suministro.” (Archivo digital 0016.18-07-2020.AE.Nº.[...].SEGEX.20.bis.Publicado). Este Tribunal conforme al análisis del presente expediente comprueba que no le asiste razón a la contribuyente en alegar la nulidad del acto recurrido, por cuanto de la interpretación de los hechos imponible, que al efecto ha realizado la Administración Tributaria, desde la Propuesta de Regularización (Archivo digital 0068.Propuesta.de.Regularización.[...].Exportaciones, imágenes 03 al 16) y el Traslado de Cargos (Archivo digital



0078.Traslado de cargos y observaciones Utilidades [...], imágenes 07 al 19), que marcan el inicio del presente procedimiento, son claros y exponen los motivos y fundamentos del por qué se consideró el ingreso gravable, correspondiente a la venta del activo -Edificio [...]. Esto se establece de conformidad con los artículos 1, 1 bis, 6 y 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, (tal como fue reformado el inciso d) anterior por el título II, aparte 7 de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, No. 9635 del 3 de diciembre de 2018), y los artículos 2, 3 y 3 bis del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En ese sentido la resolución determinativa es clara al indicar: “... Asimismo se considera de importancia agregar que la Subgerencia de Fiscalización ha sido clara en cimentar cada uno de los elementos sustanciales (subjetivos y objetivos) que le llevaron a realizar los ajustes en el traslado de cargos, realizando una descripción detallada de todos y cada uno de los procedimientos llevados a cabo por la auditoría, hasta llegar al origen de las determinaciones, las cuales proceden como se ha motivado correctamente en el traslado objetado, en cuanto a que el contribuyente en estudio realizó la venta de un inmueble cuya actividad no se encontraba exonerada dentro del Acuerdo Ejecutivo [...], por lo tanto, la exención se aplica únicamente cuando la actividad está debidamente autorizada mediante acuerdo ejecutivo promovido por Procomer. De acuerdo con la normativa, la ganancia por la venta del activo debe gravarse en el impuesto a las Utilidades, conforme a los artículos 1, 1 bis, 6 y 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (así reformado el inciso d) anterior por el título II, aparte 7 de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, N° 9635 del 3 de diciembre de 2018). Es claro que la inspección fiscal motiva acertadamente el fundamento del ajuste, amparado en todo momento a las normas legales, reglamentarias y disposiciones generales analizadas y basado en los documentos que, durante todo el proceso, el contribuyente puso a disposición de la funcionaria encargada del caso...” (Archivo digital 0089.MH-DGT-ATA-SF-RES-0038-2024 [...])S A-firmado-firmado, imagen 20). Argumentos que también fueron atendidos en la resolución apelada al señalar: “...Nótese que la AT, hace lo que le corresponde en derecho tributario, que es aplicar la Ley y Reglamento del Impuesto sobre la Renta, para proceder a gravar la ganancia en la venta del bien inmueble, y en relación con la decisión de gravar se indicó en la RD (DE 0089, pág. 26 y 27): “En ese sentido la empresa debe tener pleno conocimiento de que, si fue clasificada en una categoría determinada, conforme al artículo 17 de la Ley, esas



actividades enunciadas por el legislador y contenidas en el acto de otorgamiento del régimen, son las que puede ejercer, a fin de beneficiarse con el incentivo de exoneración de impuestos. Así las cosas, aunque la empresa [...]S A, se encuentra exenta del 100% del impuesto sobre la renta, como bien lo señala la impugnante, lo cierto del caso es que la venta de bienes inmuebles, no se encuentra contemplada dentro de las actividades que plasma el Acuerdo Ejecutivo número [...] de fecha 06 de mayo de 2020, publicado en La Gaceta número 175 del 18 de julio de 2020, en el cual se le otorgó nuevamente el Régimen de Zonas Francas, como empresa de servicios, de conformidad con el inciso c) del artículo 17 de la Ley número 7210 y sus reformas. En la cláusula segunda del Acuerdo Ejecutivo de cita se detallan las actividades autorizadas para la beneficiaria al amparo del Régimen de Zonas Francas: “(...) 2. La actividad de la beneficiaria como empresa de servicios, de conformidad con el inciso c) del artículo 17 de la Ley de Régimen de Zonas Francas, se encuentra comprendida dentro de la clasificación CAECR “5229 Otras actividades de apoyo al transporte”, con el siguiente detalle: Actividades logísticas, incluyendo planificación, diseño y apoyo de operaciones de transporte, almacenamiento y distribución; procesos de negociación, abastecimiento, administración de carga y transporte, administración y distribución de inventarios (materias primas y productos); selección, empaque, embalaje, fraccionamiento, facturación, etiquetado, desempaque, división, clasificación, reempaque, reembalaje, remarcación, agrupamiento y distribución de mercancías, siempre que no modifiquen su naturaleza; y procesos logísticos de optimización y mejora de la cadena de suministro (...)” Debido a lo anterior, una empresa debidamente clasificada, no puede dedicarse a actividades distintas a las que derivan del acto de clasificación, como lo pretende la impugnante, y menos aún beneficiarse del régimen de incentivos, por cuanto ello sería contrario al ordenamiento que regula el Régimen de Incentivos de Zona Franca. Así las cosas, considera esta Administración que exonerar los ingresos provenientes de la venta de bienes inmuebles, del impuesto sobre las utilidades, iría en contrario a lo normado, ya que se estarían distrayendo los incentivos propios de la actividad incentivada, a fomentar una actividad no contemplada en el acto de concreción del régimen, burlándose así el espíritu de la Ley que crea el Régimen de Zonas Francas, razón por la cual se rechazan sus argumentos.” De esta forma la AT analizó el artículo 17 de la Ley 7210, y coincide con el criterio de la PGR con respecto



a que la exoneración del impuesto sobre utilidades, solamente es aplicable para las actividades, para las cuales se otorgó el Régimen, por lo que pretender ampliar la exoneración del inciso g) del artículo 20, a los ingresos o ganancias por la venta de un bien inmueble, no es parte de fines de la Ley 7210..." (archivo digital 0102.Revocatoria [...], imágenes 19 y 20). Para la resolución de los elementos a que se contraen las presentes diligencias, considera este Tribunal, importante presentar lo ya indicado por la contribuyente referente a que los tributos están cubiertos por el principio de reserva de ley, según el cual, solo por ley se pueden crear, modificar y extinguir; en el Ordenamiento Jurídico Constitucional se encuentra sustento en el numeral 121 inciso 13 de la Constitución Política que asigna a la Asamblea Legislativa la atribución exclusiva de "establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar las municipales.", y a nivel legal, los artículos 2, 5 y 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Esta última norma establece con claridad que: "Artículo 5.- Materia privativa de la ley. (...) En cuestiones tributarias solo la ley puede: a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo; b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; c) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones; d) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y e) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago"; ya que, ante la restricción establecida en dichos artículos es que precisamente no se pueden otorgar exenciones donde no las hay. En ese sentido tal como se aprecia en la normativa citada, la Administración Tributaria, está sujeta al deber de respetar dicho principio y además sujetarse principio de legalidad, de los cuales se infiere un ámbito material donde se establecen los componentes del tributo, que necesariamente, deben ser creados por ley expresa, en los que se encuentran elementos tales como el hecho generador de la obligación tributaria, el sujeto pasivo y la base imponible. Sobre este tema la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia indica: "...En todo caso, cualquier interpretación debe respetar los límites fijados al respecto, en particular, el de reserva de ley tributaria. El numeral 121 de la Constitución Política, en su inciso 13), atribuye en forma exclusiva a la Asamblea Legislativa, establecer los impuestos y contribuciones nacionales y autorizar los municipales. En línea con lo anterior, el ordinal 5 del CNPT dispone, como materia privativa de ley, "a) Crear, modificar o suprimir tributos,



definir el hecho generador de la relación tributaria, establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo; b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; (...)” Finalmente, a efectos de completar esta sinopsis normativa, en materia de exenciones es menester citar los cardinales 62 y 64 del mismo cuerpo normativo, lo cuales, en lo que interesa, prevén los aspectos que deben ser especificados en la ley, como por ejemplo, las condiciones y requisitos fijados para otorgarlas, los beneficiarios, los tributos que comprende, entre otros. Por su parte, el precepto 64 del CNPT regula su vigencia, y remite su derogación o modificación a la ley. Según se colige de lo anterior, el principio de legalidad tributaria, y su corolario, la reserva legal, requiere que los elementos esenciales del tributo y la exención se encuentren contenidos en una ley formal, emitida siguiendo el procedimiento legislativo correspondiente. Finalmente, y como consecuencia de lo anterior, el ya citado artículo 6 prohíbe la creación de tributos y exenciones mediante la analogía. Esta consiste en un mecanismo integrativo, según el cual, pese a que un supuesto de hecho no se encuentra previsto en una norma (laguna), se aplica otra que regula una situación distinta pero que coincide, en lo esencial, con el primero. Así, a partir de las similitudes relevantes que existen en los cuadros fácticos, uno regulado y otro no, la consecuencia jurídica prevista para el primero es aplicado al segundo. Como ya lo ha indicado esta Sala, se trata de “un procedimiento de inducción singular de un caso a otro, por medio del cual se busca extender la validez de una proposición de una determinada situación a otra genéricamente similar. En la antigüedad era conocido como el nombre de “procedimiento por semejanza”. A diferencia de los procedimientos deductivos, en la inducción analógica la validez de la conclusión no es necesaria, sino únicamente probable. En otras palabras, en la analogía se compara una situación o hecho con otra situación o hecho, y así se trata de obtener una conclusión particular. El argumento analógico se basa en aquellos aspectos o connotados similares entre las situaciones analizadas, de modo tal que entre más se parezcan los aspectos esenciales y no meramente accidentales de ellos, más convincente será la conclusión extensiva que se haga.” Resolución 001-F-1994, de las 15 horas del 5 de enero de 1994). Así las cosas, si la reserva legal prevé la regulación en una ley formal de aquellos elementos esenciales del tributo como requisito de validez, se impone que la analogía no puede ser aplicada ante una ausencia legislativa...” (SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.- Res.



000167-F-SI-2010, de las ocho horas cuarenta minutos del veintinueve de enero de dos mil diez). En consecuencia, se le aclara a la recurrente que el hecho de no estar conforme con lo resuelto por la instancia administrativa, no implica que ésta haya incurrido en un vicio que conlleve a la nulidad de lo actuado, ya que considera este Despacho que los cuestionamientos expuestos por la contribuyente, corresponden a una situación de interpretación y alcance de la normativa tributaria referida previamente, para establecer si la modificación practicada es procedente, es decir, se trata de un diferendo de mera legalidad y no un asunto de interpretación de la Ley que contraviene el principio de legalidad y reserva de ley, o que olvide tomar en cuenta otros artículos de la Ley 7210 y su Reglamento, violentando los derechos constitucionales de la contribuyente. Cuando existe una identificación clara del fundamento legal, con base en el cual se sustenta el ajuste practicado, al considerarse como gravables los Ingresos por venta de un activo, correspondiente a la venta del activo -Edificio [...]- de conformidad con los artículos 1, 1 bis, 6 y 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, (tal como fue reformado el inciso d) anterior por el título II, aparte 7 de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, N° 9635 del 3 de diciembre de 2018), y los artículos 2, 3 y 3 bis del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que al no tener correlación con su actividad económica cubierta con los beneficios del régimen de Zonas Francas establecida en la Ley 7210, se procedió a su reclasificación como ingresos gravables, por lo que cualquier otra diferencia por parte de la contribuyente con respecto a los beneficios del Régimen de Zona Franca se está en presencia de un asunto de Fondo, y no de fundamentación o motivación del acto recurrido y su desarrollo procesal, el cual, de acuerdo con la evaluación de esta Sala, cumple con los requisitos jurídicos necesarios, al ser que desde la propuesta de regularización, el traslado de cargos de cita se desarrollan los hechos establecidos, como el fundamento legal con base en los cuales se sustenta la modificación recurrida, como bien lo expone la Administración Tributaria. Es por ello, que resulta desafortunado alegar nulidad del acto, al quedar demostrado que se ha dado un desarrollo de las circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a la respectiva Administración Tributaria a dictar el acto mediante el cual se modifica la base imponible declarada, correspondiente al Impuesto sobre la Utilidad del ejercicio fiscal 2021. Así bien, en cuanto al tema de la fundamentación del acto administrativo, la Sala Constitucional señaló lo siguiente: “que la motivación de las



resoluciones administrativas, al incidir en los derechos de los administrados, es necesaria en el tanto constituye un parámetro de legalidad de la actuación administrativa y su ausencia restringe o limita las posibilidades de su tutela judicial. En el contexto constitucional, el requerimiento de motivación de los actos y resoluciones administrativos implica imponer una limitación al poder público en el tanto se le obliga a apegarse al principio de legalidad, reconocido en el artículo 11 de la Constitución Política, y a la necesidad de invocar un criterio razonable en la toma de sus decisiones. Esta Sala en otras oportunidades ha sostenido que: "En cuanto a la motivación de los actos administrativos se debe entender como la fundamentación que deben dar las autoridades públicas del contenido del acto que emiten, tomando en cuenta los motivos de hecho y de derecho, y el fin que se pretende con la decisión. En reiterada jurisprudencia, este tribunal ha manifestado que la motivación de los actos administrativos es una exigencia del principio constitucional del debido proceso, así como del derecho de defensa e implica una referencia a hechos y fundamentos de derecho, de manera que el administrado conozca los motivos por los cuales ha de ser sancionado o por los cuales se le deniega una gestión que afecta sus intereses o incluso sus derechos subjetivos". (El resaltado no es del original). (Sala Constitucional, sentencia No. 07984 del 22 de junio del 2005). También constata este Tribunal que, en este expediente, la aplicación de la normativa legal y reglamentaria realizada por la Oficina de Origen es conforme a derecho y al mérito de los autos, respetándose en todo momento los artículos 171, 172, 173, 176, 183 y 184 del Código Tributario, relacionados todos con las garantías y derechos de los contribuyentes. Por ello, esta Sala le señala a la contribuyente, que el hecho que las respuestas y argumentos brindados por la Administración A Quo, no son compatibles con sus intereses o expectativas, no significa que se le haya colocado en un estado de indefensión, o existan los vicios aludidos, sino que constituye una posición debatible que se ha traído hasta éste Tribunal y que éste debe resolver, a partir del marco de legalidad sobre el que gira la situación del ajuste aquí discutido, a saber del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, la Ley de Zonas Francas y su Reglamento, así como la Ley General de la Administración Pública aplicada supletoriamente según lo establecen el artículo 7 del Código citado, así como la valoración de todas las evidencias y argumentos que ha presentado la apelante.



Como corolario a lo expuesto, a juicio de estos juzgadores, las resoluciones que se atacan y el procedimiento administrativo seguido, ha sido ejecutado por la Administración, ajustándose al bloque de legalidad administrativo y cuenta con motivos fácticos y jurídicos que justifican sobradamente su adopción. Conforme lo expuesto, se logra apreciar que nos encontramos ante un acto administrativo debidamente motivado, tanto en razones de hecho, como en fundamentos de derecho, ajustándose a los numerales 186 y 187 del Código Tributario y a lo dispuesto por la Ley General de la Administración Pública, en los artículos 136, 166, 167 y 223, no observándose violación alguna a las normas del debido proceso, pues como queda señalado, el acto determinativo ha sido suficientemente motivado al contener de manera clara, precisa y detallada cada una de las razones y elementos, por los cuales la Oficina Fiscalizadora consideró ajustado a derecho, realizar la citada modificación a la declaración del Impuesto sobre las Utilidades del periodo fiscal 2021, conforme los requisitos que exige el artículo 147 del Código Tributario, en cuanto a la validez de la resolución determinativa y aquella que conoce del recurso de revocatoria. Se estima, que la Oficina fiscalizadora desde el inicio expone los motivos y fundamentos del ajuste bajo estudio; no obstante, es en el apartado siguiente sobre el “Fondo del Asunto”, que esta Sala se referirá a los argumentos sobre el ajuste y pruebas que constan a los autos. Por ello, considera este Tribunal que todas las alegaciones de la recurrente le han sido analizadas y se han dado las razones y fundamentos por los cuales sus pretensiones fueron denegadas. Sobre el argumento que se contraviene el principio de legalidad y reserva de ley, este Tribunal estima que en ningún momento han sido quebrantados con la determinación efectuada, a la vez de que se puede observar en el aparte considerativo, que uno a uno le fueron analizados y resueltos, cuyas consideraciones comparte este Tribunal. En efecto, se puede constatar que la recurrente ha gozado de seguridad jurídica, al observarse en el procedimiento aplicado la descripción detallada de los hechos relevantes que sirven de base a los ajustes, los resultados obtenidos y la correspondiente indicación de los archivos digitales del expediente electrónico, conforme a la normativa tributaria aplicada en que sustenta la Administración Tributaria la determinación practicada, la cual ha quedado debidamente acreditada y así se extrae con toda claridad en la resolución determinativa, visible al Archivo digital 0089.MH-DGT-ATA-SF-RES-0038-2024 [...]S A-firmado-firmado, imágenes 17 a 35 y de la apelada,



por lo que resulta improcedente la violación al mencionado principio. Con respecto a los Principios de Reserva de Ley y de legalidad, se logra verificar que en el presente caso la Administración Tributaria ha actuado sometida al ordenamiento jurídico y sólo ha realizado actos que autorice dicho ordenamiento, según la escala jerárquica de sus fuentes, así, el traslado de cargos referido y la resolución determinativa como la recurrida se fundamentaron en las disposiciones del Código Tributario, la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, como la Ley de Régimen de Zonas Francas, normas legales que facultan a la Administración Tributaria a determinar las obligaciones de los contribuyentes, cuando concurren hechos como los debidamente verificados por la oficina auditora, sin que se observe que la Administración Tributaria se haya sobrepasado en los límites que las normas y reglamentos tributarios establecen. Por todo lo anterior, se rechaza la nulidad alegada. **EXONERACIONES OTORGADAS A EMPRESAS QUE OPERAN BAJO REGIMEN DE ZONA FRANCA.** En este punto la contribuyente reitera criterios emitidos por la Sala Primera de Corte Suprema de Justicia Sentencia N° 1152-F-SI-2011, señalando que es materia vinculante para la Administración Tributaria para la aplicación de las exoneraciones de Zona Franca. Trae a colación varios dictámenes de la Procuraduría General de la República, señalando que dicha Procuraduría se ha manifestado en diversas ocasiones sobre el tratamiento tributario de las exoneraciones. Únicamente hace transcripciones de extractos de dicha jurisprudencia, pronunciamientos y normativa. Trae a colación el principio de reserva de ley y artículos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios ya señalados en el apartado anterior. En función de lo expuesto, no observa esta Sala objeciones capaces de obligar a anular lo actuado, pues tal y como se indicó supra, es criterio de este Órgano Contralor de Legalidad que el hecho que las respuestas y argumentos brindados por la Administración A Quo, no son compatibles con sus intereses o expectativas, no significa que se le haya colocado en un estado de indefensión o que existan los vicios aludidos. Por lo que estima este Tribunal que no se le ha colocado a la recurrente en estado de indefensión, criterio imprescindible para decretar la nulidad de las actuaciones de la Administración Tributaria, pues en primer lugar, no se le han suprimido u obstaculizado la interposición de los recursos previstos en el Código Normas y Procedimientos Tributarios, a su favor a fin de oponerse a las determinaciones en su contra y en segundo lugar, considera esta Sala



que las alegaciones planteadas, nuevamente que incluyen el motivo de Nulidad por violación al principio de seguridad jurídica y el principio constitucional de legalidad; de la lectura tanto de la resolución aludida como de los actos administrativos que la anteceden, se ha hecho hincapié de los motivos y sustento legal con base en el cual se concluyó que los ingresos por la venta del edificio está sujeto al impuesto, así, tanto en los actos preparatorios, como en la resolución determinativa y la recurrida, se ha realizado una abundante exposición de los motivos por los cuales se llega a tal conclusión, claramente sustentado en la normativa tributaria. Así, en la resolución determinativa y la apelada, se logra apreciar que lejos de que exista la supuesta violación del Principio de legalidad y Reserva de Ley, por el contrario, no se han violado tales principios, ya que la oficina a quo ha actuado en el ejercicio de las atribuciones que le han sido conferidas por las disposiciones legales que regulan la materia. Lo que ocurre es que la recurrente no está de acuerdo con las conclusiones a las que arribó dicha oficina producto del análisis y valoración de los mismos, lo cual es un tema de fondo, no de nulidad. En efecto, es claro para este Tribunal que la contribuyente ha sido conocedora de tales conclusiones y de la posición de la Administración actuante producto de la valoración de argumentos, la cual está en todo su derecho de no compartir y refutar ante la oficina fiscalizadora y ante este Tribunal, como en efecto lo ha hecho, ejerciendo así su legítimo derecho de defensa, con el fin de que su posición sea analizada por este Órgano y determine a cuál de las partes le asiste la razón, sin que esto implique nulidad. Si las valoraciones a la que arribó la A Quo son correctas o no, se insiste, es un tema de fondo y es precisamente por ello que existe la fase recursiva, para que en ella se determine si la modificación practicada resulta procedente o no, si la valoración de la Administración Tributaria es correcta o no, y el hecho de que esta no sea del agrado de la inconforme, se reitera, no significa que lesione su derecho de defensa. En el caso que nos ocupa, conforme se ha señalado, la oficina fiscalizadora determina ingresos gravables en el impuesto a las Utilidades para el periodo fiscal 2021, correspondiente a la venta del activo -Edificio [...] de conformidad con los artículos 1, 1 bis, 6 y 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y los artículos 2, 3 y 3 bis del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo cual no implica afectación alguna de los elementos sometidos a los referidos principios. Es decir, no se innova respecto del hecho generador que se le imputa al sujeto pasivo, una obligación ex novo, esto es, no



prevista por el legislador, por lo que este Tribunal insiste en señalar, que el hecho generador que contempla la norma legal está claramente identificado por la A Quo de amplia data, y que comparte plenamente este Tribunal. De manera que la nulidad debe ser rechazada por improcedente. DEL CRITERIO DE AFECTACIÓN PATRIMONIAL EN EL IMPUESTO A LAS UTILIDADES O PERDIDAS DE CAPITAL. La contribuyente transcribe extractos del artículo 1 y 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y artículos 3 y 3 bis del Reglamento, referente al Impuesto de Ganancias y Pérdidas de Capital. Trae a colación oficio MH-DG-CONS-119-0070-2024 y Oficio DGT 593-2021, relacionados con el tema de ganancias y pérdidas de capital de los contribuyentes. No obstante, este Tribunal aprecia que la pretensión de la contribuyente no es clara, por cuanto de las transcripciones que trae a colación, del traslado de cargos, de la resolución determinativa e incluso de la audiencia final-Propuesta de regularización, la recurrente no explica con claridad como sucedió el quebranto. Nótese que en el agravio se pierde el hilo conductor de la censura que quiere formular, al no realizar una exposición clara de argumentos que merecen ser considerados como argumentos de nulidad e incluso que puedan corresponder al fondo del asunto. Al respecto considera este Tribunal oportuno traer a colación la exposición vertida por la Oficina de Origen en la resolución determinativa y la apelada visible en archivo digital 0102.Revocatoria [...], imágenes 32 a 34, que ha manifestado su posición y se ha referido a este argumento, y sobre el particular en lo referente al acto que se cuestiona referente al impuesto sobre la renta y específicamente sobre los ingresos por la venta del activo -Edificio- que como se ha mencionado al amparo de la normativa tributaria y Ley 7210, ésta no goza de la exención pretendida, y es por dichos motivos que se procede a gravar con el Impuesto sobre la Renta, los ingresos provenientes de la venta del bien inmueble, al tenor de lo establecido en los artículos 1, 1 bis, 6 y 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (tal como fue reformado el inciso d) anterior por el título II, aparte 7 de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, N° 9635 del 3 de diciembre de 2018), y los artículos 2, 3 y 3 bis del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta). Lo anterior, refuerza la posición de este Tribunal para concluir que, en el caso de análisis no se dan los presupuestos necesarios que, conlleven a declarar una nulidad de lo actuado, al no exponer la contribuyente con argumentos puntuales y contundentes cuáles son los yerros cometidos por la Administración Tributaria que merezca la



atención de la nulidad y al no existir evidencia de estado de indefensión o violación al debido proceso o su derecho de defensa, por lo que resulta improcedente la pretendida incidencia de nulidad. NULIDAD ABSOLUTA DEL ACTO POR CARECER DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES PARA LA VALIDEZ Y FALTA DE MOTIVACIÓN DEL ACTO. Manifiesta la contribuyente que el acto que se impugna contiene vicio en los elementos motivo y fin, dado el carácter esencial de los elementos viciados, conforme lo establecido en los artículos 136, 158, 169, 170 y 171 de la Ley General de la Administración Pública. Sobre el particular, este Tribunal a fin de contextualizar y con respecto al elemento “Motivo”, se trae a colación lo que indica el artículo 133 de la Ley General de la Administración Pública: “...El motivo deberá ser legítimo y existir tal y como ha sido tomado en cuenta para dictar el acto...”, de manera entonces que el citado elemento es en sí, la génesis del acto administrativo, convirtiéndose en el presupuesto factual que la norma jurídica propone y que le da fundamento a la emisión y aplicación del acto, es decir, la razón por la cual se genera la actuación administrativa, en tanto debe estar fundado en una verdad real y comprobable. Por otra parte, este Tribunal con respecto a la definición del Motivo del acto y su relación con los demás elementos, trae a colación lo expresado por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia: “...XIII.- Siendo que para la revisión de este asunto debe ponderarse la valoración probatoria efectuada por el Tribunal de Juicio, a fin de establecer si los actos cuestionados tienen un motivo válido y legítimo, conforme al ordenamiento jurídico, y que ello incide directamente en los otros elementos materiales del acto (contenido y fin), resulta necesario referirse a los mismos. En este sentido, precisa resaltar que la existencia y validez de todo acto administrativo depende de la concurrencia de varios elementos esenciales, impuestos en el ordenamiento jurídico. Para una mejor comprensión, pueden clasificarse en materiales, relativos a los elementos subjetivos (competencia, legitimación e investidura), objetivos (fin, contenido y motivo, artículos 131, 132 y 133 de la LGAP y 49 de la Constitución Política) y formales, comprensivos de la forma en que se adopta el acto, sea, el medio de expresión o manifestación (instrumentación), la motivación o fundamentación (canon 136 de la citada Ley) y el procedimiento seguido para su adopción (preceptos 214 y 308 Ibídem., 39 y 41 de la Constitución). El motivo es un elemento esencial del acto administrativo al tenor de lo dispuesto en el numeral 133 de la susodicha Ley. Está constituido por los antecedentes, los presupuestos o las



razones, tanto fácticas cuanto jurídicas, que hacen posible o necesaria la emisión del acto. Sobre estos aspectos es que la Administración Pública entiende apoyar la legitimidad, oportunidad o conveniencia del acto administrativo. Así, son las causas o presupuestos, antecedentes jurídicos y fácticos que inducen a la Administración a adoptar el acto concreto; y que denota la conformidad que debe existir entre éste y el propósito que el ordenamiento jurídico le asigna, ya sea, la satisfacción de un interés público a satisfacer en cada caso. Por eso, el citado numeral 133 exige que sea legítimo, por cuanto está supeditado al ordenamiento jurídico, como corolario del principio de legalidad que rige la actuación Administrativa, según el canon 11 de la Constitución Política y de la LGAP; y además, debe existir tal y como la Administración lo invoca, y que precisamente, sustentan la decisión adoptada, lo que denota su íntima relación con el otro elemento, pero formal, a saber, la motivación del acto, de donde, el contenido debe ser correspondiente con el motivo. El contenido, como su denominación lo indica, es la definición del efecto del acto administrativo, como resultado jurídico inmediato del mismo. De esta manera, es lo que declara, dispone ordena, certifica o juzga, y suele expresarse en la parte dispositiva de las resoluciones administrativas. Por ello, debe estar en estrecha relación o correspondencia con el motivo, y así, "debe ser lícito, posible, claro y abarcar todas las cuestiones de hecho y derecho surgidas del motivo", según lo exige el artículo 132.1 de la LGAP. Por último, el fin, constituye el resultado metajurídico y también el objetivo último que busca el acto administrativo respecto al motivo. Este elemento siempre es reglado, en tanto la ley lo fija de manera expresa y específica, y en su defecto, corresponderá al juez su determinación, sobre la base de los otros elementos del acto (motivo y contenido), no existiendo discrecionalidad de la Administración para su determinación. De este modo, el fin no es ni puede ser en beneficio personal del servidor público o de un tercero. De suerte que, si hay irregularidades en el motivo y el contenido, irremediablemente ello se traduce en una inadecuación del acto a su fin, manifestándose como un vicio por exceso de poder, como lo prevé el artículo 131 de la citada LGAP, revisable en sede contenciosa, al tenor del mandato constitucional de su numeral 49..." (SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución No.000543-F-S1-2012 de las ocho horas treinta y cinco minutos del 10 de mayo del 2012). Sobre el particular, la misma Sala I de la Corte Suprema ha señalado: "...V.- Tocante a los agravios segundo y tercero, la



recurrente acusa falta de motivación. Sobre el particular, esta Cámara (resolución no. 328-F-S1-2012 de las 8 horas 50 minutos del 8 de marzo de 2012), ha indicado, no debe entenderse como un mecanismo para cuestionar los fundamentos jurídicos de la sentencia. Surge cuando no hay motivación, ya sea porque no existe, o bien, por cuanto su desarrollo resulta en extremo confuso o contradictorio, de modo que impide tener claridad en cuanto a los razonamientos que derivaron en la decisión adoptada en el dispositivo del fallo, lo que vulneraría los derechos procesales de las partes, en particular, el del debido proceso y el derecho de defensa ..." (Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sentencia N° 2037-F-S1-2021, de las a las once horas veinticinco minutos del veinticinco de junio de dos mil veintiuno). Considera esta Sala oportuno mencionar que conforme lo establece la Ley General de la Administración Pública, la existencia y validez de todo acto administrativo depende de la concurrencia de varios elementos esenciales, impuestos por el ordenamiento jurídico, de los cuales, como se establece en el artículo 158.1 de la Ley General de referencia, pende su validez jurídica o dicho de otro modo "la falta o defecto de algún requisito del acto administrativo, expresa o implícitamente exigido por el ordenamiento jurídico, constituirá un vicio de éste." La consecuencia de la disconformidad con el ordenamiento jurídico en sus elementos constitutivos, conlleva a la invalidez o nulidad absoluta de aquel acto (relación de los artículos 158.2 y 166 Ídem). Por esto resulta de utilidad referirnos a los elementos sustanciales de toda conducta formal (actos administrativos). Los mismos pueden clasificarse en materiales, relativos a los elementos subjetivos (competencia, legitimación e investidura), objetivos (fin, contenido y motivo -artículos 131, 132 y 133 de la Ley General de la Administración Pública y 49 de la Constitución Política) y formales, comprensivos de la forma en que se adopta el acto, sea, el medio de expresión o manifestación (instrumentación), la motivación o fundamentación (artículo 136 de la citada Ley General) y el procedimiento seguido para su adopción (artículos 214 y 308 de la Ley General de la Administración Pública y 39 y 41 de la Constitución). Para la resolución de la presente incidencia precisa mencionar, los elementos "procedimiento" y "motivación", que se refiere al proceso de producción del acto administrativo, nuestro ordenamiento jurídico establece que el procedimiento administrativo servirá para asegurar el mejor cumplimiento de los fines de la administración (artículo 214 LGAP), con apego al ordenamiento (artículo 216 LGAP).



Este procedimiento de conformidad con abundante jurisprudencia constitucional deberá interpretarse en forma favorable a la admisión y decisión final de las peticiones de los administrados (artículo 224 LGAP). Por su parte, por motivación refiere a los antecedentes y presupuestos, tanto fácticos que la Administración considera, así como el derecho que se aplica e interpreta, en correspondencia de la realidad fáctica que le sustenta. De manera que se produce un vicio en la motivación si la Administración no aprecia adecuadamente la realidad fáctica, o si respecto de aquellos hechos, se aplica erróneamente el derecho. En otros términos, es la base fáctica y/o jurídica que hacen posible o necesaria la emisión del acto administrativo y sobre las cuales la Administración Pública entiende sostener la legitimidad, oportunidad o conveniencia de la decisión que adopta. Por este razón el numeral 133 de la Ley General de la Administración Pública exige que sea legítimo, por cuanto está supeditado al ordenamiento jurídico, como corolario del principio de legalidad que rige la actuación administrativa en los artículos 11 de la Constitución Política y de la Ley General de la Administración Pública, traídos a colación nuevamente por la contribuyente; y además, debe existir tal y como la contribuyente invoca repetidamente el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que establece, que en materia tributaria impera el Principio de Reserva de Ley. Una vez anotado lo anterior, no encuentra esta Sala las vulneraciones apuntadas por la contribuyente, sino contrario a ello, se evidencia que han quedado debidamente plasmados los hallazgos determinados por parte de la oficina de origen, de manera que no le queda a este Tribunal en virtud del principio de legalidad, según el cual, en materia tributaria no es posible apartarse de las normas legales que regulan la materia, en este sentido, es claro que no puede llevar a obviar las normas legales al punto de pasar por alto los requisitos exigidos en dicha norma, toda vez que siempre debe privar el imperio de la ley y no existe posibilidad de interpretación donde la ley es clara, expresa y taxativa, como ocurre en este caso, teniendo como único fundamento lo dispuesto en los artículos 1, 1 bis, 6 y 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, (tal como fue reformado el inciso d) anterior por el título II, aparte 7 de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, N° 9635 del 3 de diciembre de 2018), y los artículos 2, 3 y 3 bis del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Por lo tanto, este Tribunal considera que lo manifestado por la apelante no es de recibo, ya que no se logran apreciar los incumplimientos aludidos del mandato legal



que faculta a la Administración Tributaria en su proceder; por el contrario considera esta Sala que lo actuado se encuentra apegado a derecho y al mérito de los autos, ya que la auditoría fiscal, al momento de practicar la respectiva determinación, se basa en información emanada por la misma empresa intervenida, todo lo cual consta debidamente en el expediente administrativo, según lo así promulgado en el artículo 78 del Reglamento de Procedimiento Tributario vigente para el periodo fiscal de estudio, que dispone: “Artículo 78. Hechos probados como fundamento de las decisiones de la Administración Tributaria. La determinación de los tributos, la imposición de las sanciones, y en general toda decisión de la Administración Tributaria deberá fundarse en los hechos que aparezcan probados en el respectivo expediente.” Por ello, considera esta Sala que no lleva razón la contribuyente en sus pretensiones, ya que conforme las facultades otorgadas por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, se debe cumplir rigurosamente con lo dispuesto normativamente y específicamente la calificación jurídica indicada en la determinación practicada desde el Traslado de Cargos señala: “En vista de todo lo expuesto, esta oficina fiscalizadora determina ingresos gravables en el impuesto a las Utilidades para el periodo fiscal 2021 para el contribuyente [...] S.A., correspondiente a la venta del activo -Edificio [...] por un monto de ₡1,498,552,716. Esto se establece de conformidad con los artículos 1, 1 bis, 6 y 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, (tal como fue reformado el inciso d) anterior por el título II, aparte 7 de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, N° 9635 del 3 de diciembre de 2018), y los artículos 2, 3 y 3 bis del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta” (archivo digital0078.Traslado de cargos y observaciones Utilidades [...], imágenes 22 y 23). Por lo que considera esta Sala que tales incidencias de nulidad no son de recibo, pues como se ha evidenciado el motivo, como antecedente fáctico o jurídico que hace posible la emisión del acto conforme a la Ley, se ve debidamente reflejado y establecido tanto en el Traslado de Cargos como en las resoluciones dictadas. Además, considera esta Sala que el artículo 178, ubicado dentro del Título VI “Derechos y Garantías de los Contribuyentes” del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que fue adicionado mediante Ley N°9069 del 10 de setiembre de 2012, publicado en el Alcance Digital 143 a la Gaceta No. 188 del 28 de setiembre de 2012; el mismo, es claro que la intención del legislador fue la de resaltar la importancia del respeto al



ordenamiento jurídico, con verificación de los hechos establecidos en las normas, que sirven de motivo al acto final, resguardando el debido proceso, mismos que se encuentran debidamente deslindados en los actos administrativos que se inciden. Por lo que no le asiste razón a la recurrente en argumentar vicio en los elementos motivo y fin, así, como nuevamente señalar una violación a los artículo 11, 39, 121 inciso 13 y 129 de la Constitución Política por violentar los Principios de Reserva de Ley y seguridad jurídica, cuando de acuerdo a las circunstancias descritas por este Tribunal, la atención de este argumento de nulidad y los anteriores argumentos de nulidad, no las ha encontrado procedente y lejos de encontrarnos ante ellas, nos encontramos ante una deficiencia de criterio del sujeto fiscalizado al momento de considerar si el ingreso gravable en el impuesto a las Utilidades para el periodo fiscal 2021, correspondiente a la venta del activo -Edificio [...]- está sujeta al impuesto conforme lo establece los artículos 1, 1 bis, 6 y 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y los artículos 2, 3 y 3 bis del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este contexto, si bien es cierto que [...] Sociedad Anónima goza del régimen de incentivos y beneficios que el Estado otorga a las empresas que realicen inversiones nuevas en el país, siempre que cumplan con los requisitos y obligaciones de la Ley N° 7210, también es cierto que en la cláusula segunda del Acuerdo Ejecutivo [...] de cita se detallan las actividades autorizadas para la beneficiaria al amparo del Régimen de Zonas Francas. Debe recordar así la contribuyente, que es a través de la ley que el legislador ha podido regular aspectos controvertidos como el que nos ocupa y es por los motivos expuestos que no se pueden aceptar las pretensiones esgrimidas por la contribuyente que buscan justificar la nulidad invocada, al encontrarse lo actuado en armonía con lo así dispuesto en la normativa tributaria, sin que se observen extralimitaciones en el proceder de la A Quo. Considera esta Sala que, la Administración Tributaria tiene plena potestad y se encuentra facultada jurídicamente para resolver el contenido, procedencia, legalidad y oportunidad de la pretendida determinación, ya que la actividad fiscalizadora, está obligada a examinar bajo la óptica de la regulación normativa citada, además al ejercicio de la potestad de verificación y control conforme a lo establecido en los artículos 99, 103 y 123 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Así las cosas, este Tribunal observa que en el caso de análisis, la resolución determinativa como la aquí recurrida cumplen correctamente con los requisitos que considera la contribuyente



vulnerados, por lo que en modo alguno puede configurarse su nulidad, puesto que aun cuando la decisión puede corresponder a una interpretación errónea de la Administración actuante, ello no sería motivo de nulidad por violación al debido proceso o causa de indefensión, por cuanto ello, sería un aspecto propio del fondo del asunto, como se ha indicado supra y no de formalidad del procedimiento; aspecto que precisamente es el argumento central de la recurrente, para tratar de rebatir el ajuste de Ingreso gravable por venta de un activo que le practicó la Inspección Fiscal. En conclusión, sobre las alegaciones de la contribuyente, es criterio de este Despacho que tanto la resolución determinativa, (archivo digital 0089.MH-DGT-ATA-SF-RES-0038-2024 [...]S A-firmado-firmado), como la resolución que conoce el Recurso de Revocatoria, (archivo digital 0102.Revocatoria [...]), cuentan con la debida fundamentación, al señalar puntualmente las razones o fundamentos de hecho y de derecho por las que mantiene el ajuste de Ingresos Gravables en el período fiscal 2021, así como la apreciación de las defensas alegadas por la contribuyente y las razones por las cuales ha considerado que son insuficientes para desvirtuar el ajuste planteado por la Instancia Fiscalizadora, cumpliendo así con los presupuestos del artículo 147 del Código Tributario, sin que se aprecie por parte de este Tribunal transgresión al debido proceso, ni menoscabo a su derecho de defensa capaz de colocarla en estado de indefensión, como para considerar la nulidad respecto de este ajuste. En virtud de lo anterior, lo procedente es rechazar la nulidad planteada.-

V.- FONDO DEL ASUNTO. Este Tribunal abocado al estudio del expediente de análisis y de los argumentos tanto de la Administración Tributaria como de la recurrente, procede al análisis de estos, con respecto al argumento contenido en que la actividad autorizada no está incluida en acuerdo ejecutivo No.[...], al indicar que la ganancia obtenida en la venta del inmueble (edificio), se encuentra exonerada por lo establecido en el artículo 20, inciso g) de la Ley 7210 Ley de Régimen de Zona Franca, este Tribunal considera reafirmar lo indicado por esta Administración Tributaria, referente a las evidencias que constan en el expediente, específicamente al ajuste de ingresos, por cuanto la A Quo, se basa en la valoración de hechos y circunstancias plasmados en la documentación que puso a su disposición desde el Traslado de



Cargos al señalar en los hechos relevantes, específicamente la consulta realizada a la Coordinadora de Asesores del Departamento de Regímenes Especiales de Procomer que indicó: “revisando en el sistema tic@ el código H764 corresponde a la empresa [...] SOCIEDAD ANONIMA. Al respecto le comentamos que, con fundamento en el artículo 20 bis de la Ley número 7210 y sus reformas, mediante el Acuerdo Ejecutivo número [...] de fecha 06 de mayo de 2020, publicado en La Gaceta número 175 del 18 de julio de 2020, a la empresa [...]SOCIEDAD ANONIMA, cédula jurídica número [...], se le otorgó nuevamente el Régimen de Zonas Francas, como empresa de servicios, de conformidad con el inciso c) del artículo 17 de la Ley número 7210 y sus reformas. En la cláusula segunda del Acuerdo Ejecutivo de cita se detallan las actividades autorizadas para la beneficiaria al amparo del Régimen de Zonas Francas: “(...) 2. La actividad de la beneficiaria como empresa de servicios, de conformidad con el inciso c) del artículo 17 de la Ley de Régimen de Zonas Francas, se encuentra comprendida dentro de la clasificación CAECR “5229 Otras actividades de apoyo al transporte”, con el siguiente detalle: Actividades logísticas, incluyendo planificación, diseño y apoyo de operaciones de transporte, almacenamiento y distribución; procesos de negociación, abastecimiento, administración de carga y transporte, administración y distribución de inventarios (materias primas y productos); selección, empaque, embalaje, fraccionamiento, facturación, etiquetado, desempaque, división, clasificación, reempaque, reembalaje, remarcación, agrupamiento y distribución de mercancías, siempre que no modifiquen su naturaleza; y procesos logísticos de optimización y mejora de la cadena de suministro (...)” (Archivo digital 0078.Traslado de cargos y observaciones Utilidades [...], imágenes 4 y 5). Lo anterior, también es conforme con el Acuerdo Ejecutivo número [...] de fecha 06 de mayo de 2020, publicado en La Gaceta número 175 del 18 de julio de 2020, a la empresa [...] SOCIEDAD ANONIMA, cédula jurídica número [...], se le otorgó nuevamente el Régimen de Zonas Francas, como empresa de servicios, como se muestra en el siguiente detalle:

Texto



El contenido generado por IA puede ser incorrecto.

Dicha excepción está contemplada en el referido artículo 20 bis de la Ley de Régimen de Zona Franca. (Archivo digital 0016.18-07-2020.AE.Nº.[...].SEGEX.20.bis.Publicado). Por otra parte, con respecto al argumento de que intenta limitar y restringir la aplicación plena de los artículos 1, 17 y 18 de la Ley de Zona Franca, considera correcto esta Sala lo indicado por la Administración Tributaria en la resolución determinativa al señalar: “...Al respecto esta Administración le manifiesta a la impugnante que no lleva la razón, en el sentido de que admitir que las empresas clasificadas en una categoría determinada, pueden realizar actividades según su conveniencia, no es posible, por cuanto si una empresa clasificada en una categoría determinada conforme al artículo 17 de la Ley realiza actividades distintas a las enunciadas por el legislador y contenidas en el acto de otorgamiento del régimen, se estaría incumpliendo lo acordado mediante el acuerdo ejecutivo y en ese sentido dichas actividades no estarían contempladas como exentas del impuesto sobre la renta. Ahora bien, en cuanto a que el artículo 18 de la Ley 7210, legitima a las empresas de Zona Franca a realizar cualquier actividad, en el tanto no se violente el ordenamiento jurídico costarricense, tampoco es cierto, ello por cuanto es la propia ley N° 7210 y su Reglamento la que imponen las deberes y obligaciones de los beneficiarios para disfrutar el régimen de favor que se crea, y en ese orden de ideas es que una empresa debidamente clasificada, no puede dedicarse a actividades distintas a las que derivan del acto de clasificación, y menos aún beneficiarse del régimen de incentivos, por cuanto ello sería contrario al ordenamiento que regula el Régimen de Incentivos de Zona Franca, y en ese sentido se rechaza su argumento de que la empresa se encuentra autorizada a realizar cualquier clase de acto, porque como quedó demostrado líneas arriba, la empresa debe tener conexión entre la actividad y la categoría en la que se encuentra clasificada...”.(archivo digital 0089.MH-DGT-ATA-SF-RES-0038-2024 [...] S.A-firmado-firmado, imagen 30). Considera este Tribunal, que específicamente en el artículo 17 de dicha Ley 7210, señala que las empresas que se acojan al régimen de zonas francas se clasificarán bajo una o varias categorías, para el caso de la contribuyente, específicamente lo es como empresa de servicio de conformidad con el inciso c) del artículo 17 de la Ley de Régimen de



Zonas Francas, que además dicha clasificación de la actividad económica, se encuentra comprendida dentro de la clasificación de Actividades Económicas de Costa Rica vigente, que se sustenta en la "Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas (CIIU)"; CAECR "5229 Otras actividades de apoyo al transporte", con el siguiente detalle: Actividades logísticas, incluyendo planificación, diseño y apoyo de operaciones de transporte, almacenamiento y distribución; procesos de negociación, abastecimiento, administración de carga y transporte, administración y distribución de inventarios (materias primas y productos); selección, empaque, embalaje, fraccionamiento, facturación, etiquetado, desempaque, división, clasificación, reempaque, reembalaje, remarcación, agrupamiento y distribución de mercancías, siempre que no modifiquen su naturaleza; y procesos logísticos de optimización y mejora de la cadena de suministro. Es por lo antes descrito, que los ingresos provenientes de la venta de un inmueble no forman parte de la actividad autorizada como empresa de servicios; y en cumplimiento de la normativa fiscal, estos ingresos no pueden estar cubiertos por la exención del Impuesto sobre la Renta-Utilidades, cuando la Ley no lo contempla. Lo anterior, se puede reafirmar con lo señalado en la misma Ley de Zona Franca en su artículo 20, que señala que las empresas acogidas al régimen de zona franca gozarán de los incentivos, con las salvedades que se indican. Adicionalmente el artículo 3 de esta misma Ley reafirma la identificación de dichas categorías, al señala: "Tratamiento fiscal para las industrias bajo las categorías c), g) y j) del artículo 17 de la presente ley: Para las empresas beneficiarias bajo las categorías c), g) y j) del artículo 17 de la presente ley se aplicarán las siguientes disposiciones: a) Para efectos del impuesto sobre la renta les serán aplicables las exenciones y los beneficios dispuestos en esta ley, sin supeditación de hecho ni de derecho a resultados de exportación o restricciones de ventas en el mercado local. b) A los bienes y servicios de estas empresas, que sean destinados al mercado local, les serán aplicables todos los tributos al consumo que correspondan, así como los procedimientos aduaneros propios de cualquier importación similar proveniente del exterior. Para estos efectos, se entenderá por tributos al consumo aquellos que, por su naturaleza, son exigibles en el mercado en el que son consumidos. (Así adicionado por el artículo 2° de la ley N° 9689 del 24 de mayo de 2019, "Asegurar el cumplimiento de los estándares internacionales establecidos por la organización



para la cooperación y el desarrollo económicos (OCDE) en el marco inclusivo del plan de acción de lucha contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS, "ACCIÓN 5")). (Así reformado por el artículo 3° de la Ley para incentivar la reactivación del sector cultural y la atracción de producciones fílmicas y musicales, N° 10559 del 17 de octubre de 2024)". Cabe resaltar que el artículo 18 de la Ley del Régimen de Zonas Francas es claro al disponer: "Las personas físicas o jurídicas, tanto nacionales como extranjeras, con actividades en las zonas francas, contempladas en esta ley y las que resultan incluidas en el respectivo acuerdo ejecutivo, podrá (...)". Por su parte el Reglamento a dicha Ley, en su artículo 4°-Definiciones, al definir Actividad Autorizada indica: "Es la actividad sustancial que desarrolla la empresa al amparo del Régimen de Zonas Francas, generadora de sus principales ingresos. Esta actividad debe ser realizada por un número de empleados calificados y debe generar gastos operativos útiles, necesarios y pertinentes con la naturaleza y tamaño de la misma, conforme con la autorización que otorga el Poder Ejecutivo y que consta en el Acuerdo de Otorgamiento; así como en línea con la normativa costarricense. Para estos efectos, la actividad generadora de los principales ingresos puede variar según la actividad sustancial, sin embargo, ésta se refiere principalmente a esas funciones relevantes para la conducción de la actividad que genera valor (no aquellas meramente accesorias)". Como se señala en líneas anteriores, con fundamento en el artículo 20 bis de la Ley número 7210 Ley de Régimen de Zonas Francas, mediante el Acuerdo Ejecutivo número [...] de fecha 06 de mayo de 2020, publicado en La Gaceta número 175 del 18 de julio de 2020, a la empresa [...] SOCIEDAD ANONIMA, cédula jurídica número [...], se le otorgó nuevamente el Régimen de Zonas Francas, como empresa de servicios, de conformidad con el inciso c) del artículo 17 de la Ley número 7210 y sus reformas, que indica: " Artículo 17- Las industrias que se acojan al régimen de zonas francas se clasificarán bajo una o varias de las siguientes categorías", consecuentemente la exención identifica al beneficiario bajo una clasificación de la actividad, siempre y cuando cumplan los demás requisitos y las obligaciones establecidos en esta ley y sus reglamentos. Por otra parte, en el Reglamento a la Ley de Régimen de Zonas Francas, en su artículo 71.-Otorgamiento del Régimen bajo varias clasificaciones, señala: " Las empresas que se acojan al Régimen de Zonas Francas se podrán clasificar en una o varias de las categorías descritas en el artículo 17 de la Ley". Es



decir, nuevamente se ratifica la condición de clasificación de las categorías descritas en el artículo 17 de repetida cita, el cual está contenido en el decreto ejecutivo de anterior referencia, que para el caso de la empresa [...] SOCIEDAD ANONIMA, cédula jurídica número [...], nuevamente la inclusión al Régimen de Zonas Francas es como empresa de servicios. Sobre este tema la Procuraduría General de la República, expuso como referencia lo siguiente: “...Debe tenerse presente que no es que los efectos jurídicos (disfrute de los beneficios) que derivan de la clasificación deben ser apreciados por su relevancia económica, sino al contrario, la relevancia económica se merita por los efectos jurídicos que surgen de la clasificación. Es por ello que la clasificación de las empresas en una categoría determinada y las actividades que esta puede realizar exige identificar en el acto de concreción del régimen, exacta y puntualmente los incentivos fiscales que la empresa deriva según su actividad. Lo anterior permite afirmar entonces -contrario a lo que afirma la Asesoría Legal de Procomer - que las actividades previstas en los artículos 1 y 18 no tienen carácter enunciativo, sino enumerativo. Es entonces el acto de clasificación el que determina cuáles son las actividades que puede realizar la empresa a fin de derivar los incentivos que le corresponden según su clasificación. Si bien es el artículo 20 de la Ley el que establece en forma expresa cuales con los incentivos que conforman el Régimen de Zona Franca, es mediante el acuerdo del Poder Ejecutivo por el cual, no solo se clasifica a la empresa, sino que se le delimitan los incentivos que le corresponden en función de su actividad dentro del Régimen, incentivos que se harán efectivos a partir de la comunicación de dicho acuerdo. Como corolario se tiene entonces que el disfrute particular de los incentivos fiscales depende no solo de la clasificación de la empresa en alguna de las categorías previstas por el legislador, sino de la actividad que deriva de la clasificación. Lo anterior nos lleva a concluir - contrario a lo afirmado por la Asesoría Legal de Procomer - de que sí existe una relación directa entre clasificación y actividad, por lo que no puede afirmarse simplemente de que la clasificación es el mecanismo para determinar los incentivos fiscales, independientemente de la actividad, toda vez que es precisamente la actividad la que define la ejecución de los incentivos que derivan de la clasificación. Sobre el particular dijo la Procuraduría General al evacuar una consulta similar, manifestó...” (Procuraduría General de la República, Dictamen C-321-2005, de fecha 06 de setiembre de 2005). Considera este Tribunal que es precisamente al amparo



de dicha Ley que la contribuyente se ha hecho acreedora o beneficiaria en dicho Régimen como empresa de servicio, y si bien es el artículo 20 de dicha Ley, establece en forma expresa que las empresas acogidas al régimen de zona franca gozarán de ciertos incentivos, con las salvedades que también se identifica, también señala que esas exenciones estarán condicionadas al pleno acatamiento del Acuerdo Ejecutivo que otorga la exención respectiva. Precisamente es mediante el acuerdo del Poder Ejecutivo por el cual, no solo se identifica a la empresa con dicha clasificación, sino que se le delimitan los incentivos que le corresponden en función de su actividad dentro del Régimen, incentivos que se harán efectivos a partir de la comunicación de dicho acuerdo. Se le indica a la contribuyente que la Ley de Régimen de Zonas Francas y sus reformas establece las condiciones para el otorgamiento y el funcionamiento del Régimen y los derechos y obligaciones de los beneficiarios de dicho Régimen, de tal forma que el disfrute de dicho beneficio de exoneración lo es en acatamiento a lo establecido en dicha Ley y su Reglamento, sin que pueda extenderse a exoneraciones que no autorice dicho ordenamiento jurídico. Como bien lo ha señalado la auditoría fiscal de forma concisa y precisa, la razón por la cual se considera que, en el presente caso, al amparo de la normativa tributaria y la Ley 7210, la contribuyente no goza de la exención pretendida, toda vez que no forma parte de la categoría y actividades autorizadas en el Acuerdo Ejecutivo [...] y por lo tanto la ganancia de la venta del bien inmueble se encuentra gravada con el impuesto sobre las Utilidades. Lo anterior por cuanto esta ganancia de capital al encontrarse sujeta al criterio de afectación, por ser un bien, un elemento patrimonial afecto a una actividad lucrativa, implica que el contribuyente no debe autoliquidar la ganancia en el impuesto sobre las ganancias de capital, sino que obligatoriamente por disposición de ley debe autoliquidar en el Impuesto sobre las Utilidades. Sobre este tema la resolución determinativa y la apelada indica: “Esta Administración considera de importancia traer a colación, lo señalado en el traslado de cargos objetado, con respecto al criterio de afectación patrimonial en el impuesto a las utilidades, o pérdidas y ganancias de capital : “(...)La reforma legal Ley 9635 modifica y adiciona en la Ley del Impuesto sobre la Renta, supuestos que parten de una realidad, cual es que puede ocurrir que un activo que genere una ganancia de capital haya sido registrado como parte de los activos de empresas cuya actividad lucrativa esté adscrita al impuesto sobre las utilidades, en razón de que, es un activo que



colabora en la generación de la renta producto y la actividad habitual de este último impuesto. Tratándose de un bien afecto al impuesto sobre las utilidades que haya generado una ganancia de capital, esa ganancia debe tributar sólo por el hecho, que el bien esté afecto en el ISU, al ser la afectación uno de los dos supuestos que existen en la LISR para sujetar una ganancia de capital. La exención del ISU para el régimen de zona franca se mantiene con la vigencia de las reformas de la Ley del Impuesto sobre la Renta mediante la Ley 9635, sin embargo, la exención se aplica sólo cuando la actividad a realizar dentro del régimen esté debidamente autorizada mediante acuerdo ejecutivo promovido por Procomer. De esta manera, si al momento en que se dio la ganancia de capital el bien está afecto al ISU, la exención en el ISU no debe extenderse a dicha ganancia si la contribuyente no tiene como actividad autorizada la venta de inmuebles, por lo que la exención no puede extenderse a una actividad que no haya sido autorizada como propia del régimen que le ha generado tal ganancia, la cual debe declararse gravable en el impuesto sobre las utilidades, por Criterio de Afectación. La ganancia obtenida por la venta del edificio está sujeta al ISU, conforme a lo dispuesto en los artículos 1, 6 y 27 de la LISR. Es obligatorio, por disposición de ley, autoliquidar el ISU sobre la ganancia de capital obtenida cuando el bien vendido es un elemento patrimonial vinculado a una actividad lucrativa, necesario y utilizado para generar utilidades (artículo 1 bis LISR). En este contexto, se considera un ingreso extraordinario que genera una utilidad gravable en el ISU. No aplica el impuesto sobre ganancias de capital por la venta del edificio, porque al ser un bien afecto al ISU la ganancia de capital obligatoriamente debe autoliquidarse, declararse y pagarse en el ISU. Si bien es cierto que [...]Sociedad Anónima goza del régimen de incentivos y beneficios que el Estado otorga a las empresas que realicen inversiones nuevas en el país, siempre que cumplan con los requisitos y obligaciones de la Ley N° 7210, también es cierto que en la cláusula segunda del Acuerdo Ejecutivo [...] de cita se detallan las actividades autorizadas para la beneficiaria al amparo del Régimen de Zonas Francas”. (Archivo digital 0089.MH-DGT-ATA-SF-RES-0038-2024 [...]S A-firmado-firmado, imágenes 33 y 34). Reafirmando lo resuelto por la Administración Tributaria relacionado al tema, la Procuraduría General de la República en varios pronunciamientos, ha sido conteste al señalar: “... La Ley en sus artículos 1, 17 y 18 define una serie de actividades que pueden ser desarrolladas en las zonas francas. Pero es el acto de clasificación el que determina la actividad que una



determinada empresa puede desempeñar en la zona franca. Este es el efecto inmediato de la clasificación, lo cual es importante porque define el objeto por el cual se otorgan los distintos beneficios y, por ende, a qué se pueden aplicar los incentivos fiscales. En consecuencia, no sólo la empresa no puede dedicarse a actividades diferentes a las establecidas en el acto de clasificación, sino que tampoco puede extender los beneficios fiscales a actividades no amparadas en dicho acto” (Procuraduría General de la República, Dictamen C-297-2002 de fecha 6 de noviembre de 2002, ver en igual sentido Dictamen C-321-2005, de fecha 06 de setiembre de 2005). Por lo anterior expuesto este Tribunal es del criterio que la cláusula 2 del acuerdo ejecutivo que otorga dicho Régimen a la contribuyente como actividad de la beneficiaria como empresa de servicios, de conformidad con el inciso c) del artículo 17 de la Ley del Régimen de Zonas Francas y que se encuentra comprendida dentro de la clasificación CAECR “5229 Otras actividades de apoyo al transporte”, no se incluye la venta de bienes inmuebles como una actividad autorizada, consecuentemente al realizarse una actividad diferente a la autorizada en el artículo 22 de la Ley 7210 de repetida cita, que además de no ser una actividad autorizada la venta del inmueble (Edificio [...]), al ser una venta realizada dentro del mercado local queda sujeta al impuesto sobre las utilidades, a pesar que las ventas de los bienes y servicios originados en las actividades autorizadas al contribuyente, no tienen restricción de ventas en el mercado local, el cual es un motivo adicional para rechazar que la exención establecida en el inciso g) de la Ley 7210 y el artículo 3 inciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es ilimitada y plena, lo anterior por cuanto las empresas indicadas en los incisos c) y g) del artículo 17 de esta ley, podrán introducir en el mercado local la totalidad de sus ventas de servicios y les serán aplicables las disposiciones establecidas en el artículo 3 de esta ley de anterior cita, que señala: “b) A los bienes y servicios de estas empresas, que sean destinados al mercado local, les serán aplicables todos los tributos al consumo que correspondan, así como los procedimientos aduaneros propios de cualquier importación similar proveniente del exterior”, queda claro que las empresas autorizadas en el Régimen pueden introducir al mercado local, los bienes o servicios que venden, pero en este caso deberán cancelar el Impuesto sobre la Renta en la proporción del valor de los bienes introducidos al mercado local. Nótese que se autoriza a las empresas a introducir al mercado local los bienes o servicios, los cuales evidentemente



corresponden a aquellos bienes o servicios, que producen las empresas (dentro de la actividad autorizada), no obstante, cualquier introducción al mercado local deberá cancelar el impuesto sobre la renta, por las ventas realizadas, y con mayor razón todavía deberá cancelares este impuesto, que no corresponde a los bienes y servicios producidos en la actividad autorizada. En este orden de ideas, no puede este Tribunal considerar que lo resuelto por la Administración Tributaria sea contraria al ordenamiento jurídico, por el contrario, está actuando a derecho, conforme lo establece el Artículo 11 de nuestra Constitución Política que señala: “Los funcionarios públicos son simples depositarios de la autoridad. Están obligados a cumplir los deberes que la ley les impone y no pueden arrogarse facultades no concedidas en ella. Deben prestar juramento de observar y cumplir esta Constitución y las leyes” y artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública, que indica: “La Administración Pública actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos o prestar aquellos servicios públicos que autorice dicho ordenamiento, según la escala jerárquica de sus fuentes”, por cuanto, se ha demostrado que la exención referida se reseña a una actividad diferente, a la actividad comercial autorizada dentro del acto de concreción del Régimen de Zonas Francas; y es precisamente en estricto apego a ese marco de legalidad, que la Administración Tributaria no puede interpretar, que dicha ganancia se encuentra exonerada; precisamente esta restricción, hace referencia la contribuyente, al citar los artículos 2, 5 y 6 del Código de Normas y procedimientos Tributario. Así, este Tribunal concuerda con las apreciaciones de la A Quo, al ser que la exención otorgada a la recurrente no es irrestricta, ya que tal y como lo disponen los artículos 62 y 63, ambos del Código Tributario, su otorgamiento está sujeto a limitaciones propias de las condiciones establecidas en la ley para el disfrute de tales privilegios, por lo que los ingresos bajo análisis, no tienen ninguna relación con la actividad autorizada para la cual se concedió el régimen de zona franca, por los que los beneficios fiscales son otorgados únicamente para la actividad acreditada y no pueden extenderse a otras actividades o rentas que se perciban fuera de las condiciones que llevaron a la empresa a ser merecedora de ese régimen. Así, se convierte entonces en un ingreso extraordinario pero que genera una utilidad gravable en el Impuesto sobre las Utilidades; y que exonerar los ingresos provenientes de dicha venta, iría en contra de lo normado, lo anterior por cuanto



considera este Tribunal que al desarrollarse tal actividad (ganancia obtenida por la venta del edificio) al amparo del régimen de favor otorgado con anterioridad, se estarían distraendo los incentivos propios de la actividad incentivada a fomentar una actividad no contemplada en el acto de concreción del régimen, burlándose así el espíritu de la Ley que crea el Régimen de Zonas Francas. En efecto, [...]SOCIEDAD ANONIMA, cédula jurídica número [...], goza de los beneficios que otorga el Régimen de Zonas Francas, al haber sido calificada, específicamente como empresa de servicio de conformidad con el inciso c) del artículo 17 de la Ley de Régimen de Zonas Francas, luego de practicar un extenso análisis tanto de la normativa tributaria así dispuesta en la Ley del Impuesto sobre la Renta, como de los artículos 17 inciso c), 18 inciso b), 20 incisos b) y g), entre otros, llega a concluir en lo que interesa que la clasificación de la empresa en una o varias de las empresas señaladas en el artículo 17 de la Ley No. 7210 y sus reformas, determina las actividades que puede desarrollar al amparo del Régimen de Zona Franca. Sin embargo, cuando una empresa desarrolla una actividad que no se encuentra autorizada expresamente en el respectivo Acuerdo Ejecutivo, no puede beneficiarse de los incentivos establecidos en la Ley No. 7210 y sus reformas. Es decir, nos encontramos ante materia restrictiva, por lo que los beneficios fiscales otorgados no pueden extenderse a otras actividades o rentas que perciban fuera de las condiciones que permitieron a la empresa acceder al régimen, criterio que ha sido sostenido por este Tribunal al indicar: “...Sin embargo, en el caso que nos ocupa, como se ha evidenciado previamente, el Acuerdo Ejecutivo que cubre las actividades de la intervenida para que se beneficie de los incentivos de exención en Zona Franca, no alcanza el ingreso sobre intereses generados por préstamos realizados a empresas vinculadas ubicadas en el extranjero. Es decir, nos encontramos ante materia restrictiva, por lo que los beneficios fiscales otorgados no pueden extenderse a otras actividades o rentas que perciban fuera de las condiciones que permitieron a la empresa acceder al régimen, criterio que ha sido sostenido no solo por Procomer (Promotora de Comercio Exterior, quien administra los regímenes de Zonas Francas), como ha sido previamente evidenciado, sino también por la Procuraduría General de la República, quien ha especificado que una empresa clasificada en una determinada categoría no puede realizar actividades propias de otra categoría, no pudiendo así extender los incentivos fiscales que le corresponden de acuerdo a la ley a aquellas no



comprendidas en el acto de clasificación (C-297-2002 y C-304-2003). Proceder conforme las pretensiones de la recurrente sería ir en contra del marco legal establecido, violentando el principio de legalidad, al cual toda autoridad o institución pública se encuentra sujeta. De ahí que se le debe señalar a la contribuyente, que los actos de la Administración deben respetar indudablemente la jerarquía del ordenamiento normativo, el cual en el caso concreto y como se ha indicado, otorga un derecho al solicitante una vez cumplidos los requisitos normativos; por lo que la Autoridad Tributaria no podría contrariar aquella disposición de alcance legal. En este sentido, no debe asumirse interpretaciones contrarias a los citados artículos de la Ley y su Reglamento, pues dicha normativa define requisitos puntuales, específicos e ineludibles para el contribuyente, a fin de que pueda acreditar la exención en el referido impuesto. En este sentido, valga mencionar lo dispuesto por el Tribunal Contencioso Administrativo en la resolución N°00111-2013, con respecto al régimen de exenciones, al indicar en lo de interés: “(...) Ahora bien, esta última característica aludida supone que las exenciones y beneficios tributarios solo pueden concederse si el hecho concreto que se invoca, corresponde al supuesto fáctico de la norma autorizante y su otorgamiento es factible acorde al parámetro fijado por el legislador en la fuente de su creación. Por ende, cuando la norma imponga de forma clara e indubitable condiciones concretas para el disfrute o recepción de los efectos benevolentes del régimen fiscal, en su aplicación estos parámetros no podrán ser eludidos en tanto son parte inexorable del hecho condicionante que el ordenamiento ha fijado.” (TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN V. Resolución N°00111-2013 de las 14:00 horas del 21 de noviembre de 2013)”. (TFA No. 059-P-2025. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José, a las ocho horas quince minutos del trece de marzo de dos mil veinticinco). De ahí que se le debe señalar a la contribuyente, que nos encontramos ante ingresos provenientes de la venta del activo -Edificio [...]- que genera una utilidad gravable en el Impuesto sobre las Utilidades, al ser que no se encuentran contemplados dentro de las exenciones otorgadas mediante Acuerdo Ejecutivo [...], por lo tanto gravada con el impuesto que nos ocupa, de acuerdo con la normativa señalada por la Administración Tributaria, la ganancia por la venta del activo debe gravarse en el impuesto a las Utilidades, conforme a los artículos 1, 1 bis, 6 y 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (así reformado el inciso d) anterior por el título II, aparte 7



de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, No. 9635 del 3 de diciembre de 2018). Aunado a lo expuesto, cabe advertir que a pesar de que a la contribuyente le compete la carga de la prueba, ésta no logra desvirtuar lo actuado por la oficina fiscalizadora, imposición legal derivada de los artículos 140 del Código Tributario y 41 del Código Procesal Civil (anterior artículo 317), aplicados en forma supletoria con base en el numeral 155 del mismo Código Tributario. Al respecto, indica expresamente el artículo 41 de cita: “ARTÍCULO 41.- Disposiciones generales sobre prueba. 41.1 Carga de la prueba. Incumbe la carga de la prueba: 1. A quien formule una pretensión, respecto de los hechos constitutivos de su derecho. 2. A quien se oponga a una pretensión, en cuanto a los hechos impeditivos, modificativos o extintivos del derecho del actor.” Este criterio ha sido sostenido unánimemente por la jurisprudencia tributaria, que en forma reiterada se ha pronunciado, entre otras, en la sentencia No.111 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia del 11 de octubre de 1995, cuando dispuso al respecto: “...Es principio general de la materia tributaria que la carga de la prueba, tanto en sede administrativa como jurisdiccional, corresponde al contribuyente, sujeto pasivo de la obligación ...” (TFA-250-2005 de las diez horas treinta minutos del catorce de junio del año dos mil cinco). De la misma manera se ha establecido que, en todo caso le corresponde la carga de la prueba a la parte que tiene a su disposición la misma, indicándose que: “...En menesteres tributarios, el numeral 19 del Reglamento de Gestión Fiscalización y Recaudación Tributaria señala que la carga probatoria incumbe al fisco en lo que atañe a los hechos constitutivos de la obligación tributaria material y al sujeto pasivo respecto de los hechos impeditivos, modificativos o extintivos de ese deber contributivo. Este tratamiento, de manera reciente, se ha reconocido legalmente, mediante la reforma realizada por la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria No. 9069, entre otras normas, al numeral 140 del Código Tributario, incorporando un párrafo segundo en el siguiente sentido: “La carga de la prueba incumbe a la Administración Tributaria respecto de los hechos constitutivos de la obligación tributaria material, mientras que incumbe al contribuyente respecto de los hechos impeditivos, modificativos o extintivos de la obligación tributaria. En ese sentido, corresponderá a este último, según el caso, demostrar los hechos o actos que configuren sus costos, gastos, pasivos, créditos fiscales, exenciones, no sujeciones, descuentos y, en general, los beneficios fiscales que alega existentes en su favor.” Por su parte, ante la remisión



general que en materia de procedimiento hacen los ordinales 77 y 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios a la Ley General de la Administración Pública y Código Procesal Civil, resulta aplicable el precepto 317 de este último cuerpo normativo, así como los ordinales 214, 221, 297, 298 de la citada Ley No. 6227/78 y de modo más reciente lo preceptuado por los cánones 58,82 y 85 del Código Procesal Contencioso Administrativo. Esto implica en cada caso, un análisis de la atribución del deber demostrativo, que no en todos los conflictos ha de trasladarse al sujeto pasivo. Dentro de un marco casuístico (como todo en el derecho), la carga de la prueba debe distribuirse entre las partes en conflicto, de manera tal que el denominado “onus probandi” corresponde a quien se encuentre en posibilidad más próxima y en mejores condiciones para ofrecer las probanzas del procedimiento...” (SENTENCIA No.0255-2012. Tribunal Superior Contencioso Administrativo. Sección VI, de las 7 horas del 11 de noviembre del 2012). Por todo lo anterior, comparte este Órgano Colegiado en su totalidad las consideraciones expuestas en la resolución recurrida y habiéndose abocado al estudio y análisis del expediente determinativo, conforme se ha venido detallando en forma precisa y concreta, estima que el ajuste que se cuestiona, se encuentran ajustado en todo a derecho y es conforme al mérito de los autos, sin que la apelante haya aportado hechos nuevos o elementos de juicio que modifiquen lo resuelto por la oficina A Quo, estima procedente este Tribunal confirmar íntegramente la resolución recurrida.-

VI.- PLAZO DEL ARTÍCULO 163 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. Con fundamento en lo establecido en el artículo 87 del Reglamento de Procedimiento Tributario, en vista de que el expediente fue recibido en este Tribunal el 31 de enero del 2025 por parte de la Administración Tributaria de Alajuela, observa este Despacho que la Administración Tributaria, admite el Recurso de Apelación presentado por la contribuyente, mediante resolución No. MH-DGT-ATA-SF-AU-N° 0001-2025 de fecha 27 de enero del 2025, comunicada por medio de correo electrónico el 31 de enero del 2025, (archivo digital 0111.AUTO APELACION- [...]S A-firmado y archivo digital 0112.Correo y a cta de notificación de Auto de Admisión), y que según lo dispuesto por el artículo 38 de la Ley de Notificaciones la persona quedará notificada al día “hábil” siguiente de la transmisión, es decir el día 03 de



febrero del 2025, se tendría por notificado dicho acto, en el que se le otorga un plazo de 30 días hábiles a partir del día siguiente de la notificación para que realice la defensa de sus derechos, ofreciendo o aportando prueba de descargo correspondiente; plazo que inicia el 04 de febrero del 2025 y vence el 17 de marzo del 2025. No obstante, la contribuyente presenta escrito de expresión de agravios ante este Tribunal, el día 14 de febrero del 2025, (archivo digital 0120 Sustanciación recurso de apelación Determinativo- [...]); por lo que el plazo de seis meses otorgado por el artículo 163 del Código Tributario, empieza a correr a partir del 15 de febrero del 2025 y se extiende hasta el 15 de agosto del 2025, período en el que se deben computar intereses, a partir del 16 de agosto de 2025 y hasta la efectiva notificación de la presente resolución se entiende suspendido el cómputo de intereses en caso de retraso. Se advierte que este Tribunal únicamente se pronuncia sobre los intereses por la disposición contenida en el artículo 87 del Reglamento de Procedimiento Tributario y no hace observación alguna sobre plazos e intereses en fases anteriores.-

POR TANTO

Se rechaza la nulidad alegada. Se declara sin lugar el recurso de apelación. Se confirma la resolución recurrida. NOTIFÍQUESE. -

Lic. Harold Quesada Hernández

PRESIDENTE TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO

Licda. Floribeth Cordero Rivera

Licda. Marcela Salazar Chinchilla