

UNIVERSIDAD DE COSTA RICA

FACULTAD DE DERECHO



TESIS DE GRADO PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE  
LICENCIATURA EN DERECHO

“LA UTILIZACIÓN DE SOCIEDADES OFFSHORE, SOCIEDADES  
ANÓNIMAS Y SOCIEDADES DE RESPONSABILIDAD LIMITADA,  
CON EL FIN DE EVADIR LA RESPONSABILIDAD FISCAL”

Autoras

Mariana Fernandez Sequeira

Alina María Paniagua Rojas

San José, 2009



UNIVERSIDAD DE COSTA RICA  
FACULTAD DE DERECHO  
ÁREA INVESTIGACION



17 de Agosto del 2009.

**Doctor**  
**Rafael González Ballar,**  
**Decano**  
**Facultad de Derecho**

Hago de su conocimiento que el Trabajo Final de Graduación de las estudiantes:

MARIANA FERNANDEZ SEQUEIRA  
ALINA MARIA PANIAGUA ROJAS

**TITULADO "LAUTILIZACION DE SOCIEDADES OFFSHORE, SOCIEDADES ANONIMAS Y SOCIEDADES DE RESPONSABILIDAD LIMITADA, CON EL FIN DE EVADIR LA RESPONSABILIDAD FISCAL."**

Fue aprobado por el Comité Asesor, a efecto de que el mismo sea sometido a discusión final. Por su parte, el suscrito ha revisado los requisitos de forma y orientación exigidos por esta Área y lo apruebo en el mismo sentido.

Asimismo le hago saber que el Tribunal Examinador queda integrado por los siguientes profesores:

<b>Presidente:</b>	<b>DR.OVELIO RODRIGUEZ LEON</b>
<b>Secretario:</b>	<b>LICDA. MARTA VINOCOUR FORNIERI</b>
<b>Informante:</b>	<b>LIC. PEDRO BERNAL CHAVEZ CORRALES</b>
<b>Miembro:</b>	<b>LICDA. CRISTINA VIQUEZ CERDAS</b>
<b>Miembro:</b>	<b>LICDA. GUISELLE SOLORZANO GUILLEN</b>

La fecha y hora para la **PRESENTACION PUBLICA** de este trabajo se fijó para el día 28 de Agosto del 2009 a las 12:00 MD, en la Sala de Juicios.



Teléfono/Fax 2511-4089

1 de junio 2009

Area de Investigación

Universidad de Costa Rica

Dr. Daniel Gadea Nieto

Estimado señor:

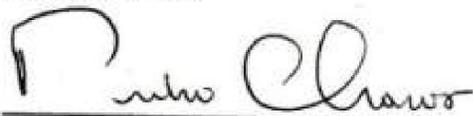
Reciba un cordial saludo de mi parte. La presente es para manifestarme respecto al Proyecto Final de Graduación denominado "La utilización de sociedades offshore, sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, con el fin de evadir la responsabilidad fiscal", el cual fue realizado por las alumnas Mariana Fernández Sequeira, carné A31983 y Alina María Paniagua Rojas, carné A12679, del cual participé como profesor director.

Considero que el trabajo desarrollado por las alumnas es serio y realiza una investigación amplia y completa de los temas que lo conforman. De igual forma aborda una temática de gran actualidad e importancia tanto en el medio jurídico nacional como internacional.

Doy por aprobada la presente tesis por cumplir con los requisitos de forma y fondo estipuladas, y a la vez ratifico que las observaciones realizadas a dicho proyecto fueron corregidas a conformidad.

Por esta razón solicito se interpongan sus buenos oficios para que se continúen los trámites para el expediente de Licenciatura en Derecho de las citadas alumnas y se establezca una fecha para la réplica de dicho Trabajo Final de Graduación.

Sin otro particular;



LLM. Pedro Chaves Corrales

Heredia, 2 de Junio del año 2009

Señor Doctor

Daniel Gadea Nieto

Area de Investigación

Facultad de Derecho

Universidad de Costa Rica

S:D.

Estimado Señor Director:

La presente tiene por objeto hacer de su conocimiento que en mi condición de Lector de la Tesis de Grado elaborada por MARIANA FERNÁNDEZ SEQUEIRA y ALINA PANIAGUA ROJAS intitulada : " LA UTILIZACIÓN DE SOCIEDADES OFFSHORE, SOCIEDADES ANÓNIMAS Y SOCIEDADES DE RESPONSABILIDAD LIMITADA, CON EL FIN DE EVADIR LA RESPONSABILIDAD FISCAL " la misma cuenta con mi APROBACION por cumplir con los requisitos de forma y fondo establecidos por esa área.



Atentamente

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Ovelio Rodríguez León".

DR. OVELIO RODRIGUEZ LEON

PROFESOR

A large, stylized logo consisting of the letters "O" and "R" intertwined in a decorative, calligraphic font.

*Ovelio Rodríguez*

*Abogado - Notario  
Fundado en 1888*

San José, 4 de agosto de 2009

Doctor

Daniel Gadea Nieto

Área de Investigación

Facultad de Derecho

Universidad de Costa Rica

S.D.

Estimado Doctor:

La presente tiene por objeto hacer se du conocimiento que en mi condición de Lector de la Tesis de Grado elaborada por las alumnas Mariana Fernández Sequeira y Alina Paniagua Rojas, titulada: "La Utilización de las Sociedades Offshore, Sociedades Anónimas y Sociedades de Responsabilidad Limitada, con el Fin de Evadir la Responsabilidad Fiscal", cuenta con mi aprobación por cumplir con los requisitos de forma y fondo establecidos por esa área.

Sin más por el momento,



Licda. Ana Cristina Víquez Cerdas

Palmares, 3 de junio de 2009

Señores

UNIVERSIDAD DE COSTA RICA  
FACULTAD DE DERECHO  
San José, CR

Respetables señores:

Las estudiantes: *Mariana Fernández Sequeira y Alina Paniagua Rojas*, alumnas regulares de este Centro de Enseñanza Superior, me han presentado, para la revisión de estilo, la tesis denominada:

**"LA UTILIZACIÓN DE SOCIEDADES OFFSHORE, SOCIEDADES ANÓNIMAS Y SOCIEDADES DE RESPONSABILIDAD LIMITADA, CON EL FIN DE EVADIR LA RESPONSABILIDAD FISCAL".**

He revisado y corregido los aspectos referentes a estructura gramatical, acentuación, ortografía, puntuación, vicios de dicción que se trasladan al escrito y comprobado que se han incorporado las correcciones al presente documento.

Hago constar que éste se encuentra listo para ser presentado a la UCR, como trabajo de graduación, para optar por el grado académico de *Licenciatura en Derecho*.

Dado en Palmares, Alajuela, a los tres días del mes de junio de 2009.



Lic. Filadoffo Sancho Ramírez

Filólogo Lingüista, UCR  
Carné del COLYPRO 4993  
Céd. 2 289 1023  
Tel. 24 53 26 97 Cel. 83 69 13 77  
Correo: [filasara2@gmail.com](mailto:filasara2@gmail.com)

Sello

*Gracias a Dios por guiarme y fortalecerme.*

*A mis padres Hernán y Doris, que me dieron la fuerza y el apoyo que necesitaba, a mis abuelos que confiaron en mí, a mis hermanas y familia por su ayuda.*

*A mis amigos y a quienes siempre estuvieron motivándome y a mi compañera Mariana un agradecimiento infinito.*

*Alina Paniagua R.*

*A Dios, por su misericordia, y darme la perseverancia para llegar hasta el final.*

*A mi compañero de vida y mi familia por su amor y comprensión.*

*A mi compañera Alina por su apoyo y comprensión, y que a pesar de todo LO LOGRAMOS!!!*

*Mariana Fernández S.*

## **Agradecimientos**

A Dios.

A nuestros padres y novios, por toda su comprensión y ayuda, que nos asistieron a lo largo de este proceso, y que con su apoyo moral, emocional y económico pudimos concluir esta investigación.

A nuestros profesores, director y lectores, por guiarnos en la elaboración de este Trabajo Final de Graduación.

A todas las personas que nos brindaron su colaboración.

Alina Paniagua Rojas

Mariana Fernández Sequeira

## **Índice General:**

Dedicatoria	...i
Agradecimientos	..ii
Índice General	..iii
Tabla de Abreviaturas	..viii
Ficha Bibliográfica	..ix
Resumen	...x
Introducción	...1
Justificación	..1
Objetivos	..3
Objetivo General	..3
Objetivos Específicos	..4
Marco Teórico	...5
Hipótesis	...13
Metodología	...14
Estructura	...14
<b><u>Título I: Las Sociedades Mercantiles Costarricenses y Sociedades Off Shore</u></b>	<b>16</b>
<b>Capítulo I: Análisis General de la Sociedad Mercantil</b>	<b>16</b>
<b>Sección A:</b> Referencia histórica	. 17
<b>Sección B:</b> Diferentes concepciones sobre la naturaleza jurídica de las sociedades mercantiles	19
1. La teoría clásica contractual	19
2. Las doctrinas del acto social constitutivo, del acto colectivo y del acto complejo	. 21
3. La doctrina institucionalista	.. 23
4. Las doctrinas transpersonalistas alemanas	26
5. Teoría del contrato plurilateral de organización	27
<b>Sección C:</b> Elementos básicos de la sociedad mercantil	. 29
<b>Sección D:</b> Conceptualización actual de la sociedad mercantil en Costa Rica	. 32
1. Razón social	33
2. Representación	33
3. Órganos de Actuación	. 34
4. Realidad actual de las sociedades mercantiles	36
<b>Capítulo II: Personalidad Jurídica atribuida a las sociedades</b>	<b>38</b>
<b>Sección A:</b> Teorías sobre la naturaleza de la personalidad jurídica atribuida a las sociedades mercantiles	.. 38

1. Teoría de la ficción	.38
2. Teoría del patrimonio fin	.. 39
3. Teoría de la personalidad real	..40
4. Teoría pura del Derecho	.. 42
<b>Sección B:</b> Atribución de Personalidad Jurídica.	43
<b>Sección C:</b> Personalidad Jurídica y Capacidad	. 45
<b>Sección D:</b> Personalidad Jurídica y Autonomía Patrimonial	...45
<b>Sección E:</b> Personalidad Jurídica y Limitación de la Responsabilidad	. 47
<b>Capítulo III: Análisis de la Naturaleza Jurídica de la Sociedad Anónima</b>	. 48
<b>Sección A:</b> Referencia Histórica	.. 48
<b>Sección B:</b> Concepto	.. 49
<b>Sección C:</b> Caracterización Jurídica	.. 53
1. Constitución	.53
2. Denominación	... 54
3. Órganos de la Sociedad Anónima	55
4. Capital Social	.56
5. Función económica de la Sociedad Anónima	58
<b>Capítulo IV: Sociedad de Responsabilidad Limitada</b>	.59
<b>Sección A:</b> Referencia histórica	60
<b>Sección B:</b> Concepto	.. 61
<b>Sección C:</b> Caracterización Jurídica	63
1. Constitución	65
2. Denominación	66
3. Capital Social	.. 68
4. Administración	.. 70
5. Asamblea de Socios	.. 72
<b>Capítulo V: Análisis de la Compañía OffShore</b>	73
<b>Sección A:</b> Referencia Histórica	.. 74
<b>Sección B:</b> Concepto	.. 75
<b>Sección C:</b> Caracterización Jurídica y Elementos	76
1. Efectos de inscripción	76
2. Origen de la problemática de la nacionalidad de las sociedades	. 78
3. Problemática que puede implicar la nacionalidad de la sociedad y el fraude de ley...	79
4. Creación de la teoría de control para determinar nacionalidad	.. 82

<b>Capítulo VI: Holding Empresarial</b>	83
<b>Sección A:</b> Concepto	.. 84
<b>Sección B:</b> Características	.86
1. Identidad económica de grupo	86
2. Control por acciones de la sociedad madre	88
<b>Sección C:</b> Clasificación	.89
1. Tipología de Sociedades Holding por participación accionaria	... 89
2. Vinculación de sociedades por medio de unidad de decisión económica	. 92
<b>Sección D:</b> Problemática del Holding: Respuesta Legislativa al fenómeno	.. 93
<b><u>Título II: La Obligación Tributaria</u></b>	..... 95
<b>Capítulo I: Análisis General del Derecho Tributario Costarricense y el Planteamiento Doctrinal de la Obligación Tributaria</b>	..... 96
<b>Sección A:</b> Desarrollo Histórico de las Obligaciones Tributarias	.... 96
<b>Sección B:</b> Principios Fundamentales de la tributación	...98
1. Principio de Justicia Tributaria	.. 99
2. Principio de Razonabilidad y Proporcionalidad	.. 102
3. Principio de Reserva de Ley Tributaria	104
4. Principio de la Certidumbre de la Imposición	106
5. Principio de la Comodidad de Pago	108
6. Principio de la Economía en la Recaudación	. 110
<b>Sección C:</b> Nacimiento de la Obligación Tributaria	.. 111
1. Fuente de la Obligación Tributaria	... 113
<b>Sección D:</b> Vinculo Jurídico en la Obligación Tributaria	... 115
<b>Sección E:</b> Análisis de los Elementos de Obligación Tributaria	. 118
1. Sujetos de la Obligación Tributaria	. 118
a. Sujeto Activo de la Obligación Tributaria	.. 118
b. Sujeto pasivo de la Obligación Tributaria	. 120
2. Objeto de la Obligación Tributaria	122
<b>Sección F:</b> Extinción de la Obligación Tributaria	124
1. Extinción por pago	. 125
2. Extinción por prescripción	. 128
3. Extinción por compensación	130

4. Extinción por condonación	. 131
5. Extinción por confusión	. 135
6. Extinción por novación	137
<b>Sección G: Elemento Territorio y su actual problemática</b>	. 140
1. Renta Territorial	... 145
2. Renta Mundial	. 149
3. Doble Imposición	. 152
4. Doble Exoneración	.. 157
5. Nueva Interpretación de la Dirección General de Tributación respecto al principio de territorialidad	... 166
<b>Capítulo II: Descripción General de las obligaciones tributarias de las sociedades mercantiles y offshore aplicados en Costa Rica</b>	... 171
1. Impuesto sobre la Renta	173
2. Impuesto sobre las Venta	.. 183
3. Impuesto Selectivo de Consumo	. 187
4. Gestión Tributaria	189
<b>Capítulo III: Análisis de Derecho Comparado</b>	.. 191
<b>Sección A: Diferentes sistemas de recaudación de impuestos</b>	.. 192
1. Alemania	... 192
2. Chile	.. 198
3. Estados Unidos	.. 205
<b><u>Título III: Evasión Fiscal a través de las Sociedades Mercantiles y Offshore</u></b>	214
<b>Capítulo I: Desarrollo de la Evasión Fiscal en Costa Rica</b>	216
<b>Sección A: Conceptualización de Evasión, Elusión Fiscal y Fraude de Ley</b>	.217
<b>Sección B: Análisis sobre la problemática de evasión fiscal y su tratamiento en Costa Rica</b>	..... 233
1. Legislación vigente	233
2. Resoluciones Jurisprudenciales	.. 248
<b>Capítulo II: Levantamiento del velo social como herramienta para la Administración Tributaria en caso de evasión</b>	252
<b>Sección A: Conceptualización del Levantamiento del velo social</b>	.. 252
<b>Sección B: Desestimación o prescindencia de la personalidad</b>	.. 255
1. La doctrina del “disregard of legal entity”	256
2. Aplicación de esta doctrina	.. 258

<b>Capítulo III: Análisis de soluciones actuales de la evasión</b>	. 262
<b>Sección A:</b> Análisis de proyectos de ley para solucionar el problema de la evasión fiscal	. 263
<b>Sección B:</b> Críticas a los proyectos de ley analizados	..273
<b>Conclusiones y Recomendaciones</b>	...279
<b>Bibliografía</b>	286

**Índice de Abreviaturas**

Sociedad Anónima	S.A.
Sociedad de Responsabilidad Limitada	S.R.L.
Internal Revenue Service	IRS

### **Ficha bibliográfica**

Fernández Sequeira, Mariana y Paniagua Rojas, Alina. La utilización de las sociedades offshore, sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, con el fin de evadir la responsabilidad fiscal. Tesis de grado para optar por el título de Licenciatura en Derecho. Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica. 2009.

**Director:** LL.M Pedro Chaves Corrales

### **Descriptor**

Derecho Comercial, Derecho Tributario, Derecho Público, Sociedades Anónimas, Sociedades de Responsabilidad Limitada, Sociedades Offshore, Holding empresarial, Personalidad Jurídica, Tributos, Impuestos, Principios Tributarios, Obligación Tributaria, Administración Tributaria, Evasión, Elusión, Fraude de Ley, Abuso de la Personalidad; Levantamiento del Velo Social; Desestimación de la personalidad jurídica, Proyectos de Ley de Reforma Tributaria

## **Resumen**

El presente trabajo de investigación se encuentra compuesto por tres partes fundamentales. La primera de ellas consiste en la delimitación de un marco doctrinario y legislativo de las sociedades mercantiles en su forma general, así como de las sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada y sociedades offshore; se establecen las principales características de ellos. Dentro de las características señaladas se analiza el tema de la personalidad jurídica y las capacidades que tienen las personas jurídicas. Además, se trata del tema de la agrupación societaria y la utilización de estas para la conformación de los holdings empresariales. La segunda parte se encarga de analizar los principales fundamentos del derecho tributario; en ellos se tratan temas como los principios que los constituyen, la obligación tributaria y la vinculación jurídica, que existen entre los sujetos de la obligación. De igual forma, se realiza un análisis de la Administración Tributaria costarricense y la legislación que la enmarca; esto, se compara con tres sistemas tributarios extranjeros de distintas latitudes. La importancia de estos dos primeros acercamientos es la necesidad de establecer las bases y principales falencias de ambos ejes, comercial y tributaria, y que se constituyen en facilitadores para la evasión. Finalmente se realiza un abordaje directo sobre la problemática de la evasión y se establecen las formas en que se utilizan los instrumentos analizados como instrumentos para modificar una situación en la cual se configure un hecho generador, para obtener un beneficio inmerecido. Asimismo, se hace un análisis de las principales herramientas que posee la Administración tributaria para perseguir las actividades evasivas, así como aquellos proyectos de reforma del sistema impositivo.

## **INTRODUCCIÓN**

### **I. JUSTIFICACIÓN**

Históricamente el derecho creó a la persona jurídica a través de las sociedades mercantiles, con el fin de adaptarse a los cambios económicos y sociales que se estaban dando en los periodos del siglo dieciocho y siguientes. Siguiendo dicha línea de pensamiento, es que en Costa Rica se legisla también sobre sociedades mercantiles, de acuerdo con los principios básicos desarrollados por la doctrina europea.

Es así como el primer antecedente de las sociedades mercantiles en general, es la Ley de Sociedades Comerciales del año 1909. Luego de la promulgación de esta ley y, con las posteriores reformas, el legislador ha tratado de lograr el perfeccionamiento de las sociedades a través de distintos órganos de contraloría y fiscalización, así como caracterización y definición de los derechos de los socios y terceros, hasta llegar a materializar tal desarrollo en el actual Código de Comercio.

El Código de Comercio vigente, en su artículo primero, en relación con el artículo diecisiete, establece y delimita el marco de aplicación en cuanto a la constitución y regulación de las sociedades. No obstante, aunque el Código regule tanto actos que no sean comerciales como los que sí lo son, como bien lo establece en su artículo primero, se considera que las sociedades han sido creadas primordialmente para el impulso del comercio dentro de cualquier economía, al facilitar la inversión y crédito. Consecuentemente, cualquier utilización de las sociedades mercantiles, distinta al impulso del comercio, en cierta forma, se encuentra diluyendo el fin por el cual fueron creadas.

No es para nadie secreto que muchas de las sociedades constituidas y registradas ante el Registro Público, se encuentran inactivas. Existen prácticas generalizadas de utilizar sociedades con fines y propósitos diversos, que van

desde proteger el patrimonio a posibles amenazas por responsabilidad administrativa, civil y penal de los titulares, hasta crear ficciones corporativas complejas como los holding empresariales, con el fin de crear escudos fiscales.

Siguiendo esta línea de pensamiento, de cómo la naturaleza jurídica de las sociedades mercantiles y, principalmente las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, favorecen el establecimiento de estructuras complejas corporativas y que son utilizadas para evadir la responsabilidad del pago de impuestos, se constituye en un problema actual y la base de esta investigación. Los pagos de dividendos, aportes extraordinarios de capital, devoluciones de capital, entre otros, facultan a realizar movimientos de dinero que justifican posteriormente una exoneración del pago de impuestos. Esto, debido a que los movimientos quedan registrados únicamente en los libros legales y contables de las sociedades y no constan en ningún otro registro. A esto, se suma el secreto bancario de las transacciones realizadas por los socios y la sociedad en sí; se dificulta el rastro y origen de los dineros.

Si bien es cierto, la administración tributaria tiene facultad para auditar cualquier compañía, ésta se da como un efecto posterior a cualquier sospecha de evasión. Aunado a ello, los órganos de fiscalización y control ejercen un papel mínimo o nulo dentro las sociedades; se dificulta aún más el escrutinio por parte de la administración.

Con todo esto, el rompimiento del secreto corporativo se hace complicado, debido a las múltiples limitaciones materiales con las que se imposibilita el accionar de la administración tributaria y que son un punto a favor de la evasión fiscal.

Estas limitaciones se convierten en facilidades que han promovido la implementación de las sociedades mercantiles en forma masificada; por ello la esencia para las cuales fueron creadas se desvirtúa y da lugar a su uso como recurso distractor de impuestos.

Unos cuantos ejemplos de las formas o acciones que utilizan los socios o cuotistas para evadir astutamente el pago de impuestos, son:

- Establecer compañías offshore como únicos accionistas o cuotistas de la sociedad o sociedades, en el caso de tratarse de un holding.
- Hacer contratos entre sociedades cuyos accionistas son los mismos en todas.
- Realizar contratos disfrazados, como: devolución de dividendos, aportes extraordinarios de capital y pago de dividendos.

Debido a todo lo anterior es que se estudia este tema y, motivado principalmente a investigar más a fondo la legislación comercial referente a estas tres figuras mercantiles: compañías offshore, sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, la legislación tributaria así como jurisprudencia relativa a estos temas con el propósito de encontrar los vacíos estructurales dentro de la legislación, la jurisprudencia que facilitan la evasión de impuestos y mantener el privilegio del anonimato. Se considera que esto ayudaría con la búsqueda de una solución al problema, ya que, la flexibilidad con las que fueron creadas las figuras por estudiar, puede igualmente simplificar la búsqueda de una solución a este problema.

## **II. OBJETIVOS:**

### Objetivo General.

Demostrar que las sociedades mercantiles y offshore son utilizadas como herramientas para la evasión fiscal.

Objetivos Específicos.

1. Analizar las figuras mercantiles: sociedades anónimas, sociedades offshore y sociedades de responsabilidad limitada, a través de la conceptualización y caracterización de cada una.
2. Establecer cuáles son los principios más importantes que han surgido con el desarrollo histórico de las obligaciones tributarias y cuáles son las principales obligaciones por cumplir en el ámbito tributario de las sociedades mercantiles y las sociedades Off Shore en Costa Rica.
3. Analizar los medios de mayor importancia que han sido utilizados en el Derecho Comparado para evitar que se dé la práctica de la evasión fiscal por parte de las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y las sociedades Off Shore.
4. Analizar y conceptualizar de la evasión fiscal, a través de la legislación existente y jurisprudencia.
5. Analizar comparativamente del Holding Empresarial y el Levantamiento del velo social; este último es un instrumento de la Administración Tributaria para la fiscalización, a través de la legislación vigente y el desarrollo jurisprudencial actual.
6. Analizar, de forma crítica, de la legislación vigente y propuestas legislativas para la solución del problema.

### **III. MARCO TEÓRICO**

#### **1. Conceptualización de las Principales Sociedades Mercantiles y Offshore.**

La importancia del comercio en el mundo y su papel en el desarrollo de un país, ha llevado a la aparición de figuras comerciales. Éste, es el caso de las sociedades, estas son: “un acto de comercio, un contrato creado para permitir la organización de personas que aportan algo a la formación de un fondo común para el alcance de un fin también común”<sup>1</sup>.

Señala el señor Carlos Tunnermann: “En el campo económico moderno juegan las sociedades mercantiles un papel de primer orden, ya que sólo ellas pueden responder con eficacia a las necesidades de nuestra época. El advenimiento del capitalismo, trajo consigo una serie de urgencias imposibles de satisfacer por el empresario individual; ante el problema suscitado por la gran industria, que reclamaba para su desarrollo capitales de consideración, difícilmente aportables por un sólo individuo, se produjo en gran parte, la sustitución del comerciante individual por las sociedades mercantiles”.<sup>2</sup>

#### **1.1. Sociedad Anónima.**

Algunos autores la han descrito como: “Aquella sociedad capitalista que, teniendo un capital propio dividido en acciones, funciona bajo el principio de responsabilidad limitada de los socios por las deudas sociales”.<sup>3</sup>

Si bien es cierto, el Código de Comercio no da un concepto de lo que es la Sociedad Anónima, en su artículo 102, establece que: “En la Sociedad

---

<sup>1</sup>MORA ROJAS Fernando. (2003). Introducción al Derecho Comercial. Tercera Edición. San José, Costa Rica. Editorial Juritexto. Pág. 39.

<sup>2</sup>TUNNERMAN BERNHEIM Carlos. (1957). Algunos aspectos del estudio de las sociedades anónimas. Tesis de Graduación para optar por el grado de Licenciatura e Derecho. Campus Rodrigo Facio: Universidad de Costa Rica. Pág. 17 y 18.

<sup>3</sup>ALTER MONTVELISKY Jacobo. (2002) “La doctrina del Levantamiento del velo y su aplicación a las sociedades anónimas costarricenses. Tesis de Graduación para optar por el grado de Licenciatura e Derecho. Campus Rodrigo Facio: Universidad de Costa Rica. Pág. 15

Anónima, el capital social estará dividido en acciones y los socios sólo se obligan al pago de sus aportaciones”.<sup>4</sup>

### 1.2. Sociedad de Responsabilidad Limitada.

La sociedad de responsabilidad limitada es la que define el Código de Comercio, en su artículo 75, de la siguiente manera: “En la sociedad de Responsabilidad limitada los socios responden únicamente con sus aportes, salvo los casos en que la ley amplíe esa responsabilidad”.

### 1.3. Compañías Offshore.

Las sociedades Off Shore son entes situados en un país diferente al de su origen o al del domicilio de sus socios. La palabra “Off Shore” se ha utilizado para hacer referencia a la actividad bancaria que se realiza “Fuera de la costa”, quiere decir que el Domicilio del Banco se encuentra en un país y las sucursales en otro.

“Originalmente se refería solo a sucursales o subsidiarias de bancos establecidas en las islas consideradas como “paraísos fiscales”. Esta es la razón por la que el término “costa afuera” se usa en lugar de “fuera de fronteras”. Varias islas, con limitadas posibilidades de desarrollo económicos, encontraron ventajoso ofrecer, a residentes de otros países, además de múltiples facilidades turísticas, condiciones atractivas para sus operaciones financieras, basadas esencialmente en la exención fiscal y la confidencialidad”.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Código de Comercio. (2004). 17ª Edición. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. San José, Costa Rica. Art. 102.

<sup>5</sup> Diccionario de Marcusse, definición de banco off shore o costa afuera. <http://www.latinbanking.com>, mencionado por PORRAS VARGAS Manuel. (2004). “Supervisión y Regulación de la Banca Off Shore en Costa Rica”, Tesis de Graduación para optar por el grado de Licenciatura e Derecho. Campus Rodrigo Facio: Universidad de Costa Rica. Pág. 25.

#### 1.4. Holding empresarial.

A esta figura se le ha definido como: “Un grupo de sociedades que se presenta como un esquema jurídico para la unión bajo un único control y dirección, del patrimonio de diferentes sociedades que operan en una misma actividad o como parte de un ciclo productivo. Su formación es, entonces, el instrumento mediante el cual diversas empresas pueden integrarse como un complejo unitario...”<sup>6</sup>

También se le ha definido de la siguiente forma: “es un ente que, en términos generales, tiene como actividad única o principal la asunción y administración de participaciones en otras sociedades; se trata de una sociedad que posee en otras sociedades participaciones de tal entidad que le permiten controlar y dirigir la actividad de estas últimas y cuyo único y primordial objeto social consiste en administrar las participaciones adquiridas.

El elemento que caracteriza al holding es el control que la sociedad participante se asegura mediante las acciones adquiridas en las sociedades en que participa. Pertenece, entonces, a aquel sector del mundo económico que se resume en el fenómeno de grupos de sociedades: es la sociedad que está al vértice del grupo, dirigiéndolo a través del poder proveniente de la posesión de la mayoría de acciones necesarias para gobernar las asambleas generales de las distintas sociedades participadas”.<sup>7</sup>

El desarrollo integral de la economía capitalista ha conducido a que, en casi todos los sectores, prevalezcan empresas de “concentración industrial”, en el cual se da un proceso de unificación. En doctrina, se señala que puede existir la concentración horizontal donde la unión puede abarcar empresas de

---

<sup>6</sup> ARIAS CORDOBA Fabio. (1991). La concentración de empresas en grupos de sociedades y la unidad de la empresa. Revista Istitia, no. 59, año 5, Noviembre. San José, Costa Rica.

<sup>7</sup> CERTAD MAROTO Gastón. (1983). La influencia de la Sociedad Anónima en la Evolución del Derecho de Propiedad, La Propiedad: Ensayos. Editorial Juricentro. San José, Costa Rica. Pág. 506

la misma naturaleza o similar, para la formación de un mercado único o una producción uniforme, o bien como concentración vertical, en donde la unión puede abarcar empresas de distinta naturaleza, pero operando en el mismo ciclo industrial para alcanzar un ciclo integral.<sup>8</sup>

## 2. Conceptualización de las Obligaciones Tributarias.

### 2.1 Fundamento Jurídico de las Obligaciones Tributarias.

Han existido varias teorías para describir lo que conocemos como tributos y su origen. Para algunos autores como Smith y Proudhon, el fundamento jurídico de los impuestos se basa en la Teoría Individualista que predominaba en la Francia revolucionaria. Esta teoría valoraba al impuesto como “una simple contraprestación de carácter económico mediante la cual compra el individuo los beneficios que le reporta la vida social o sea la existencia del Estado”<sup>9</sup>. Esta teoría, también denominada: del Beneficio o la Contraprestación, entendía el impuesto como una deuda que debían cancelar los ciudadanos, por los beneficios que les generaba el Estado.

La teoría del impuesto-prima de seguro, consiste, según Thiers, en “el impuesto es una prima de seguro que el contribuyente paga al Estado por la protección que le dispensa”; es decir, es un tipo de pago que garantiza la protección por parte del Estado al individuo. Algunos de los seguidores de esta teoría son: Voltaire, Montesquieu.

A estas dos teorías se les ha criticado el hecho de que no ha considerado que tratándose de un contrato (el pago de impuestos), como así lo

---

<sup>8</sup> ARIAS CORDOBA Fabio. (1989). La concentración de empresas en grupos de sociedades. Acta Académica-UACA, San José, Costa Rica.

<sup>9</sup> TINOCO HARDCOVER Luis Demetrio. (1940). Apuntes de finanzas y Derecho Fiscal Costarricense. Escuela de Derecho. San José, Costa Rica.

presuponen, habría de admitir la existencia de la voluntariedad de los sujetos; sin embargo, en la realidad este elemento no calza.

Otra teoría, que ha sido considerada, es la denominada Teoría de la Solidaridad Social; esta, considera el tributo de acuerdo con la “capacidad económica de cada contribuyente” y vendría a resolver el problema de la desigualdad ocasionada por las teorías anteriores que no toma en cuenta qué estrato de la sociedad recibe más beneficios; no hace diferencia entre quienes reciben más o menos beneficios del Estado.

Según Jaramillo, seguidor de esta teoría, el impuesto se define como: “todo tributo obligatorio exigido por el Estado a los individuos para atender a las necesidades del servicio público, sin tener en consideración compensaciones o beneficios”.<sup>10</sup>

## 2.2 Concepto y naturaleza jurídica de las obligaciones tributarias.

Se ha establecido históricamente en la doctrina y principalmente por Gianini y Berliri, que la obligación tributaria es la relación jurídica que se encuentra integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario. Este último es la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.<sup>11</sup>

En cuanto a la naturaleza jurídica de la obligación, ha habido un gran desarrollo doctrinario, del cual actualmente se ha llegado al acuerdo de que la obligación tributaria es de carácter público. En un inicio se estableció en doctrina que tales obligaciones eran análogas a una obligación de carácter privado. Ante esta proposición, fue principalmente la doctrina alemana la que

---

<sup>10</sup> *Ibidem*.

<sup>11</sup> GUILIANI FONROUGE Carlos. (1973). Derecho Financiero. Volumen I. Tercera Edición, Buenos Aires, Argentina. Editorial Depalma. Pág. 262.

se opuso a tal analogía, por considerar que eran estructuralmente diferentes. Se establece, como mayor argumento, que no existía voluntad individual de los sujetos, ya que esta era sustituida por el poder de imperio ejercido por el Estado y plasmado en la norma. Asimismo indicó que es la ley que determina el nacimiento de la obligación; las obligaciones surgidas de ésta son de carácter obligatorio y público, por estar fundamentadas en un interés y la voluntad del legislador. Fonrouge, resume lo anterior, cuando dice que es la voluntad del legislador la que determina el nacimiento de la obligación tributaria y establece el vínculo obligacional.<sup>12</sup>

### 3. Conceptualización de Evasión

La evasión fiscal es un fenómeno socio-económico complejo y difícil que ha coexistido desde todos los tiempos. Por estas circunstancias, significa generalmente una pérdida de ingresos del Estado, con su efecto consiguiente en la prestación de servicios públicos e implica una distorsión del sistema tributario. También se podría definir como toda acción u omisión parcial o total, que tiende a eludir, reducir y retardar el cumplimiento de la obligación tributaria.

La doctrina menciona que pueden existir tres tipos de argumentos que tratan de explicar la acción de evasión, desde el punto de vista de los motivos objetivos y particulares que la provocan:

- a) La evasión es una repuesta económica y calculada de la conducta de los contribuyentes, que buscan incrementar sus riquezas y responden a los incentivos y castigos que ofrece el sistema y gestión tributaria.
- b) La evasión es más bien un problema de elusión, puesto que los contribuyentes usan las debilidades de la ley y evitan la comisión flagrante de delitos.

---

<sup>12</sup> Ibidem. Pág. 348 a 354.

c) La evasión fiscal sólo es una consecuencia y no el motivo fundamental.<sup>13</sup>

### 3.1 Causas de evasión fiscal.

Las causas de la evasión no son únicas. "El examen del fenómeno de evasión fiscal nos permite colegir su grado de complejidad y su carácter dinámico. Su reducción dependerá de la remoción de los factores que conllevan tales causalidades, debiéndose llevar a cabo una serie de medidas adecuadas a un contexto económico y social dado, a fin de lograrlo. Todo ello sin perjuicio de que circunstancias ajenas al campo económico tributario puedan mejorar o afectar el nivel de cumplimiento impositivo".<sup>14</sup>

La doctrina ha enunciado diferentes causas que le dan origen, no obstante las más comunes son:

**1) Carencia de una conciencia tributaria:** La carencia de conciencia tributaria implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado. No se considera que el Estado sea conformado por todos los ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada, implica que debe contribuirse para que el Estado obtenga los fondos necesarios para poder prestar servicios públicos. La formación de la conciencia tributaria se asienta en dos pilares: El primero de ellos, en la importancia que el individuo como integrante de un conjunto social, le otorga al impuesto que paga como un aporte justo, necesario y útil para satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece. El segundo pilar, lo basa en que el mismo prioriza el aspecto social sobre el individual, en tanto esa sociedad a la que pertenece el individuo, considere al evasor como un sujeto antisocial y que con su accionar agrade al resto de la sociedad.

---

<sup>13</sup>PRIETO VARGAS Maria Ahyza. (1991). Obligaciones Tributarias, Defraudación Fiscal y Reforma Tributaria en Costa Rica. Tesis de Graduación para optar por el grado de Licenciatura e Derecho. Campus Rodrigo Facio: Universidad de Costa Rica. Pág. 114

<sup>14</sup> Ibídem. Pág. 114

2) **Sistema tributario poco transparente:** La manera de que un sistema tributario contribuye al incremento de una mayor evasión impositiva, se debe básicamente al incumplimiento de los requisitos indispensables para la existencia del sistema como tal. En este respecto se estima que la apreciación de un sistema tributario que se manifiesta como poco transparente, se refleja en la falta de definición de las funciones del impuesto y de la Administración Tributaria en relación con las exenciones, subsidios, promociones industriales, etc., donde la función de una surge como el problema de otro.

3) **Administración tributaria poco flexible:** Uno de los grandes inconvenientes que se plantea, es que en la medida que el sistema tributario busca la equidad y el logro de una variedad de objetivos sociales y económicos, la simplicidad de las leyes impositivas es una meta difícil de lograr.

4) **Bajo riesgo de ser detectado:** El contribuyente, en su fuero interno, crea la idea de que no es posible un total control sobre él; por ello incurre en la conducta de evasión, que produce, entre otras consecuencias, la pérdida de la equidad horizontal y vertical.<sup>15</sup>

#### 4. Conceptualización de levantamiento del velo social.

Esta figura surge como una respuesta al planteamiento que hace Rolf Serick:

“En cualquier parte que se presente la separación tajante entre la personalidad de la persona jurídica y la de sus miembros se plantea el problema de averiguar cómo hay que afrontar aquellos

---

<sup>15</sup> Con pérdida de equidad horizontal y vertical nos referimos a que contribuyentes con ingresos similares pagan impuestos muy diferentes en su cuantía, o en su caso, empresas de alto nivel de ingresos potenciales, podrían pagar menos impuestos que aquellas firmas de menor capacidad contributiva.

casos en los que esa radical separación conduce a los resultados completamente injustos y contrarios a Derecho”.<sup>16</sup>

Se entiende por levantamiento del velo cuando: “la estructura formal de una persona jurídica se utiliza de una manera abusiva, el juez puede descartarla para que fracase el resultado contrario a Derecho que se persigue, por lo cual ha de romper con el hermetismo que la caracteriza, esto es, con la radical separación entre persona jurídica y sus miembros componentes. Este abuso tiene lugar cuando una persona jurídica se utiliza para burlar la ley, para quebrantar obligaciones, para conseguir fines ilícitos y en general para defraudar”.<sup>17</sup>

También se ha señalado que corresponde cuando: “... esa entidad jurídica se utiliza para ejecutar actos de fraude de acreedores o para distracción de bienes bajo la mala fe y dolo (...) se quiebra ese principio y se desconoce esa abstracción que sirve de pantalla protectora, y por orden judicial se tiene acceso a esos bienes que descansan en una persona ajena a la comprometida, sin necesidad de estudiar y decretar la simulación del acto (...) Ello ocurre cuando los socios capitalistas utilizan de forma abusiva o irregular, de mala fe, la estructura de la entidad moral para consumir el incumplimiento de obligaciones contractuales o extracontractuales, y el juzgador desconoce la separación de patrimonios y capitales de los socios y la sociedad”.<sup>18</sup>

#### **IV. Hipótesis.**

Las sociedades mercantiles son instrumentos que permiten la asociación de distintos individuos que aportan insumos para la obtención de un beneficio patrimonial. Dicha asociación logra facilitar y agilizar el giro comercial y el

---

<sup>16</sup> SERICK Rolf. (1958). Apariencia y realidad de las sociedades mercantiles. El abuso de derecho por medio de la persona jurídica. Ediciones Ariel. Barcelona. Pág. 82.

<sup>17</sup> BOLDO RODA Carmen. (1993). El levantamiento del velo y la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles. Segunda Edición. Madrid, España. Editorial Tecnos, Pág. 9.

<sup>18</sup> HERRERA FONSECA Rodrigo. (2000). La doctrina del levantamiento del velo de las personas jurídicas y su responsabilidad civil por los hechos ilícitos penales. Editorial IJSA, Costa Rica. Pág. 28

desarrollo a nivel micro y macroeconómico. No obstante, en la actualidad las sociedades mercantiles, tanto las operativas en su país de origen, como las offshore, se han alejado del fin por el que fueron creadas y se han convertido en herramientas que facilitan la evasión de responsabilidad fiscal de corporaciones empresariales, empresas medianas y pequeñas, así como personas físicas. Con la presente investigación, se demuestra, cómo estas figuras facilitan la evasión de la responsabilidad tributaria nacional.

## **V. Metodología**

El método hipotético deductivo fue utilizado en la presente investigación, ya que lo que se pretende es la demostración de la validez de nuestra hipótesis. Se comprobó dicha validez mediante el análisis de la información de diversas fuentes bibliográficas, tanto primarias como secundarias. Cabe recalcar, que se recurrió a fuentes electrónicas donde se estudió principalmente lo referente al derecho comparado e información actualizada sobre Derecho Tributario y Comercial; esto, por motivo a evolución acelerada de las doctrinas y diferentes legislaciones, rapidez que caracterizan ambas ramas del Derecho.

## **VI. Estructura**

La presente investigación consta de tres títulos en los cuales se abordan los tres principales temas de ella. En el primer apartado está conformado por el estudio del Derecho Comercial y abordando específicamente los temas de sociedades mercantiles y su análisis como género: las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y offshore como especie; asimismo, se analiza el fenómeno del holding empresarial.

El segundo apartado consiste en desarrollar los fundamentos del Derecho tributario, en el cual se realiza un análisis de los principios más

importantes del derecho tributario: la obligación tributaria, los sujetos que la conforman y sus formas de extinción. Además, se hace un análisis del marco legal del sistema tributario costarricense y la Administración tributaria, así como los principales impuestos a los que se encuentra sometida la persona jurídica. Y, finalmente se hace un análisis de tres jurisdicciones extranjeras y sus sistemas tributarios; estos, corresponden a los siguientes países: Estados Unidos, Alemania y Chile.

El tercer título corresponde al análisis del fenómeno de la evasión y, como las sociedades mercantiles, son utilizadas para evadir impuestos. Se analizan los instrumentos que posee la Administración tributaria para perseguir y controlar la evasión, como es la realización de procedimientos administrativos, cobro de multas y desestimación de la personalidad jurídica. De igual manera, se investiga sobre los proyectos que fueron y son estudiados en la Asamblea legislativa y que pretenden reformar el sistema tributario costarricense, con el fin de encontrar los pros y los contras de ellos.

## **TÍTULO I: LAS SOCIEDADES MERCANTILES COSTARRICENSES Y SOCIEDADES OFF SHORE**

### **CAPÍTULO I: ANÁLISIS GENERAL DE LA SOCIEDAD MERCANTIL**

El movimiento económico moderno ha buscado las formas jurídicas capaces de seguir el ritmo a los sistemas capitalistas de los últimos tiempos. Es por esto que las características de las sociedades mercantiles la han convertido en el modelo por utilizar, para dotar de eficiencia al comerciante individual que vio restringida su participación en esta esfera.

Como es sabido, desde hace mucho tiempo, el constante cambio y la creciente búsqueda por la optimización tanto de capital como de ganancias ha volcado en el empresario la exploración por formas jurídicas que llenen las expectativas para poder cumplir con los requerimientos del mercado. Sin embargo, las necesidades de las recientes décadas no pueden ser cubiertas por éste. Esto, ha dado una ventaja a las figuras asociativas; éste es el caso de las sociedades mercantiles que se han visto multiplicadas en uso, tanto en países pequeños como en los países desarrollados.

El nacimiento y desarrollo de estas figuras no es un proceso actual, ni siquiera se puede considerar reciente, puesto que lleva varios siglos, ya que su desarrollo se ha visto fortalecido con la gran cantidad y diversidad de regiones y productos, y con la llegada de la industria a gran escala –la cual demanda la unión de fuerzas y capitales para cumplir con las exigencias del mercado mundial. Por tal motivo es deber de esta investigación buscar el origen de las figuras que rigen la vida del comercio y que han sido instrumento de desarrollo desde hace ya, muchos siglos.

## **SECCIÓN A: REFERENCIA HISTÓRICA**

La evolución en la vida económica del ser humano, lo ha llevado a organizarse para poder cubrir las necesidades más básicas. La imposibilidad de satisfacerse por sí mismo de los productos y servicios que requiere para sobrevivir, provocó el surgimiento de nuevas formas de organización.

Es así como las organizaciones que tienen una finalidad comercial surgieron con el único fin de proveer a las naciones de los bienes más necesarios. Por este motivo, las huellas de las sociedades mercantiles se registran en Roma y en Grecia. A pesar de no constituir una disciplina jurídica concreta, se van generando las primeras agrupaciones; tal es el caso de la antigua Grecia con las “Erannas”, nombre dado a las sociedades de socorros, cuyos miembros eran los “Eranitas”.<sup>19</sup>

Posteriormente, en la época de la antigua Roma surgen los cobradores de renta o impuestos, también conocidos como “Societates Vectigalium”, Sociedades de Publicanos quienes empleaban métodos arbitrarios para llevar adelante su labor. No obstante, el aporte de este período es bastante amplio puesto que se conocieron algunas otras agrupaciones como los Collegium Pontificium o colegios sacerdotales. Estos fueron agrupaciones que se consideraban órganos del Estado y actuaban en nombre de éste. También nacen los collegia, universitates que fueron organizaciones humanas reconocidas como sujetos de derecho.<sup>20</sup>

Con el arribo de la Edad Media y el crecimiento de las ciudades italianas se llega a desarrollar en mayor medida el Derecho Comercial como

---

<sup>19</sup> GONZÁLEZ FALLAS Jorge. (1998). Curso de Legislación Mercantil. Editorial EUNED, San José, Costa Rica, Pág. 60.

<sup>20</sup> VILLEGAS Carlos Gilberto. (1997). Sociedades Comerciales. Tomo I De las Sociedades en General. Editores Rubinzal-Culzoni. Argentina. Pág. 142.

consecuencia de satisfacer demandas más grandes para ciudades como Pisa, Florencia, Génova; esta circunstancia conlleva el avance en aspectos como las organizaciones o agrupaciones tendientes a buscar mejores condiciones para los comerciantes. Por tal motivo aparecen las sociedades con personalidad jurídica en su forma de “encomandita” (sociedades de personas) en su primitiva forma de la “Comandita del Mar” (comenda)<sup>21</sup>. Estas, consistían en la entrega de dinero a embarcaciones que se encargarían de buscar y llevar mercaderías con el fin de revenderlas y participar de las ganancias.

Con esta finalidad, la comenda del mar vio una gran oportunidad durante el descubrimiento de nuevos territorios y rutas de comercio. Éstas, presentaban características favorables y mayor cantidad de productos; lo que trajo como consecuencia que la sociedad mercantil, tal y como se conoce en la actualidad, desarrollara su primer antecedente, La Compañía Holandesa de las Indias Orientales en el año 1602.

Más adelante, eventos como la Revolución Francesa y la promulgación del Código de Napoleón, la Revolución Industrial, dieron a las sociedades mercantiles las características y el impulso necesario para cumplir las expectativas de la evolución del comercio y del capitalismo.

Si bien es cierto que existen varios tipos de sociedades mercantiles, el desarrollo de éstas se debió a diversas clases de necesidades por satisfacer. Sin embargo, la actualidad mercantil no permanece inalterable, ya que aún hoy se encuentran en constante cambio las figuras que facilitan el comercio, tal y como sucede con las agrupaciones conocidas como sociedades mercantiles.

---

<sup>21</sup> GONZÁLEZ FALLAS Jorge. Op. Cit. Pág. 61.

## **SECCIÓN B: DIFERENTES CONCEPCIONES SOBRE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES**

Dentro de la evolución histórica de la sociedad mercantil, la doctrina, ha tratado de explicarse el hecho originario que la trae a la vida. Es por esto que, mediante el análisis de los actos preparatorios al acuerdo de los estatutos de la sociedad y el pacto entre los socios, es que la doctrina ha generado, en el transcurso de la historia, diversas teorías, que exponen la naturaleza jurídica de la sociedad mercantil.

### **1. La teoría clásica contractual**

El primer desarrollo doctrinario que se da en torno al tema, propuso que la sociedad era un tipo más de contrato privado entre partes, si bien se señalaba, por ciertos autores, la existencia de algunas modalidades peculiares. Contenía las características de bilateralidad y conmutatividad en los derechos y obligaciones de cada socio.<sup>22</sup> Su principal fundamento para establecer la naturaleza contractual del pacto constitutivo de la sociedad, radicaba en el acuerdo de los socios para constituirla y plasmar su acuerdo en forma de estatutos que la regirían. Se entendía que los derechos y obligaciones de cada uno de los socios respecto de los demás nacían del acuerdo privado.

Actualmente, en la doctrina mayoritaria niega la validez de esta teoría y advierte que se encuentra superada. Es así como el profesor Carlos Gilberto Villegas señala:

“ el contrato hace nacer un ente, sujeto de derecho, o persona jurídica, como veremos más adelante, pero ese ente, sujeto o persona, no es un contrato. Pero a poco que se analice la tesis

---

<sup>22</sup> VILLEGAS Carlos Gilberto. Op. Cit. Pág. 59

contractualista se advierte que no puede admitirse la confusión de la noción de contrato con la de sociedad”.<sup>23</sup>

Villegas expone además la obra de Francesco Messineo, quien logra refutar, de manera clara y precisa, la teoría contractualista. Los puntos medulares del análisis de Messineo<sup>24</sup> son los siguientes:

a) Messineo establece que los estatutos de la sociedad no son un contrato, debido a que él mismo vincula legalmente a socios o directores con la persona jurídica, aunque estos se integren posteriormente al establecimiento del pacto constitutivo y el nacimiento de la nueva persona. Lo que implica que estos individuos que se incorporan, luego de su nacimiento, adquieren los mismos derechos y obligaciones que los fundadores. En Costa Rica, el nacimiento del vínculo entre la sociedad y los nuevos participantes, dependería de la calidad del título que asumirían dentro de la sociedad, ya que en el caso del nuevo socio, su nexo nace con la participación en acciones o cuotas, a diferencia del director, cuya total vinculación y responsabilidad con la sociedad, se cristaliza con la publicidad del nombramiento.

b) Un segundo argumento esgrimido es la unilateralidad de la rescisión por parte de los socios de la sociedad. Se señala que para rescindir de las obligaciones y derechos adquiridos por los socios, basta la voluntad unilateral de abandonar su posición dentro de la sociedad y en el caso específico de los directores, basta la voluntad unilateral de la sociedad, manifestada en su órgano máximo de decisión, para removerlo de su puesto y nombrar a otro en su lugar.

c) Siguiendo el mismo argumento sobre la vinculación jurídica de las personas con respecto a la sociedad, no es posible considerar a la sociedad

---

<sup>23</sup> *Ibidem*.

<sup>24</sup> WATHELET José María. (1973). Naturaleza del acto constitutivo, en Estudios de sociedades comerciales, en homenaje a Carlos J. Zavala Rodríguez. Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina. Pág.150 y 151.

como un contrato y a lo cual Messineo establece que no es posible pensar que exista bilateralidad de los derechos y obligaciones con socios que no se conocen. Se puede ejemplificar el argumento con el caso de sociedades de capital abierto, que en el caso de Costa Rica, el número mínimo de socios necesarios para constituir una sociedad de este tipo es cincuenta. Se estarían atribuyendo derechos y obligaciones entre socios que no tienen relación alguna, por imputarle a la sociedad la naturaleza de contrato.

d) Finalmente Messineo establece que la sociedad no puede tener la naturaleza de contrato debido a que, para la modificación de la sociedad no es viable legalmente la firma de un nuevo contrato, o un adenda. En el caso costarricense, las sociedades mercantiles, necesitan la publicidad de las posibles reformas que se hagan a los estatutos sociales, es así como debe darse una manifestación de la voluntad del máximo órgano de decisión y éste debe quedar inscrito en el Registro Nacional.

## 2. Las doctrinas del acto social constitutivo, del acto colectivo o del acto complejo.

Respuesta a esta primera teoría, surge un grupo de pensadores, cuyos ponentes más importantes fueron Gierke, Kuntze Witte y Winscheid. Ellos negaban la naturaleza contractual de la sociedad.

La primera teoría que responde a la doctrina contractualista, es aquella que trata la naturaleza de la sociedad como un acto social constitutivo. Ella establece que la sociedad es una acto unilateral, resultado de la unión de voluntades unilaterales tendientes a crear una nueva persona jurídica; dicha unión se manifiesta a través del pacto constitutivo. Se podría encerrar la esencia de esta teoría con la siguiente frase:

“ la sociedad no tiene carácter contractual sino el de un acto unilateral constituido por la expresión de las voluntades de los socios dirigidas a la creación de una persona distinta de ellos”.<sup>25</sup>

Posteriormente se hace la exposición de una nueva teoría, la cual explica a la sociedad mercantil como un acto colectivo. En esta teoría se establece que la sociedad es un acto pluripersonal producto de la unión de distintas voluntades individuales las cuales se condensan en el pacto constitutivo con el fin de satisfacer intereses paralelos.

Una variante de esta concepción y distinción, cuya utilidad es meramente académica, es la de considerar la sociedad como un acto complejo. Esta, manifiesta que las voluntades de los socios no son, solamente interdependientes, sino que se funden en una única voluntad.

Villegas resume la conceptualización de estas doctrinas de la siguiente forma:

“Acto colectivo sería aquel acto pluripersonal en que la manifestación de las voluntades singulares se unen para la satisfacción de intereses paralelos. Acto complejo sería aquel en que dichas voluntades individuales no sólo son interdependientes y juegan unidas, sino que se funden en una única voluntad”.<sup>26</sup>

La importancia de estas teorías radica en catalogar la sociedad como un acto. Se elimina el problema de que los derechos y obligaciones surgidos del pacto social sean considerados bilaterales; por ello, los socios se vincularían recíprocamente. Asimismo, estas teorías buscan explicar otros cuestionamientos jurídicos que no pueden ser abordados desde la perspectiva contractualista.

---

<sup>25</sup> VILLEGAS Carlos Gilberto. Op. Cit. Pág. 60.

<sup>26</sup> *Ibidem*. Pág. 61.

Se señala entonces que:

“ la causa del acto colectivo es diversa a la del contrato, porque en el acto colectivo las partes se ponen de acuerdo sobre un resultado a conseguir en común mediante una declaración de voluntad unitaria hecha con miras al exterior, mientras que, en lo interno, no hay más que una comunicación de declaraciones de voluntad de igual contenido, tendientes a un común efecto jurídico, en el que cada uno de los declarantes participan pro cuota”.<sup>27</sup>

### 3. La doctrina institucionalista

Esta concepción doctrinal establece que la sociedad posee la naturaleza jurídica de una institución, surgida por el acuerdo de voluntades, pero que una vez constituida, esta alcanza un nivel mayor sobre los individuos que la conforman. Esto, debido a que ella se aparta de los intereses privados que la consiguen y eleva su deber, ya no del socio, sino a alcanzar un fin específico para el bien común.

Cabe destacar que la presente doctrina es derivada de los principios públicos del derecho. Sus principales exponentes son Maurice Hauriou y Georges Renard, que constituyeron la teoría de la institución desde un punto de vista de derecho administrativo y con fin público.

De manera poética, pero muy acertada, Villegas resume el punto medular de esta doctrina cuando expresa:

“ una idea de obra o de empresa que constituye una realización independiente de la voluntad subjetiva de individuos determinados y que se caracteriza por su duración en el medio

---

<sup>27</sup> Ibidem.

social la institución como un organismo dotado de propósito de vida y de medios de acción superiores en poder y en duración a los que los individuos que lo componen. La institución sería un grupo social intermedio entre el individuo y el Estado, como otros grupos intermedios <sup>28</sup>

Esta doctrina, siguiendo el mismo hilo de argumentación, conceptualiza a la sociedad como una institución – corporación y la definen como una organización jerarquizada, representada por la asamblea de socios y en coordinación con los demás órganos que la dirigen, deben perseguir un fin común que satisfaga intereses colectivos.<sup>29</sup>

Esta doctrina pretende incluir el elemento fin a los requisitos de validez de los actos de las sociedades: por ello equipara principios propios del derecho público a ámbitos del derecho privado. Expresamente se manifiesta la necesidad de que una vez que la sociedad haya nacido a la realidad jurídica, ésta se aparta de las voluntades individuales que la conforman. Por ello, la sociedad ahora debe obedecer al orden del bien común. Claro está, que con la aplicación de esta teoría implicaría la intervención del derecho en un ámbito privado y, en los casos más extremos, pretender anular aquellos actos que no se encuentren de acuerdo con los fines comunes, pero que sean paralelos a los intereses privados de los socios y que ellos no sean contrarios al marco de legalidad.

“De la consideración preferente del interés social se deduce que, según la teoría institucional, el accionista al entrar en la sociedad acepta no todos los actos que quiera realizar la autoridad (refiriéndose a la voluntad del órgano superior de la sociedad), sino solamente a los actos razonables ordenados en vista del bien común”.<sup>30</sup> (Comentario entre paréntesis no es del original)

---

<sup>28</sup> VILLEGAS Carlos Gilberto. Op. Cit. Pág. 62.

<sup>29</sup> *Ibidem*. Pág. 63.

<sup>30</sup> VILLEGAS Carlos Gilberto. Op. Cit. Pág. 64

En cuanto a la anterior propuesta, se debe externar nuestra oposición a determinar que el objeto determinante y preferente de la sociedad mercantil tenga que ser el interés social o bien común. Ahora, las personas jurídicas comerciales no pueden establecer como objeto de su actividad una que sea contraria a derecho, ni que para la obtención de sus fines, utilicen medios ilegales. Lo cierto es que ellas se encuentran sometidas al principio de autonomía de la voluntad, consagrado en el artículo 28 de la Constitución Política. Es perfectamente válido, para una sociedad mercantil, establecer un objeto que no tenga como fin el bien común, sino el beneficio de los socios y, en el sentido más amplio, cualquier ventaja económica para ellos.

Esta posibilidad no es novedad en la legislación costarricense, ya que en ella se hace una diferenciación entre la sociedad mercantil, cuyo principal objeto es el lucro y las distintas asociaciones en las cuales tiene prohibición legal para establecer un fin de lucro o especulación como objeto de la misma; por ello sus fines deben ser desinteresados y dirigirse al bien común.

Dicha distinción también ha sido manifestada en doctrina, es así como Villegas expresa:

“la distinción neta en nuestro derecho, así como en casi todo el derecho latino, entre la sociedad y la asociación está dado por la finalidad que persiguen los seres humanos que la forman. Quienes constituyen una asociación no persiguen finalidades económicas, sino de tipo político, cultural, de investigación científica, de recreo, de religión, etc. En cambio, quienes constituyen una sociedad persiguen una finalidad económica, un “fin de lucro” como se dice comúnmente”.<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> VILLEGAS Carlos Gilbert. Op. Cit. Pág. 73.

#### 4. Las doctrinas transpersonalistas alemanas

Es en Alemania y con el desarrollo de la presente doctrina, en el que se establece una unión o vínculo conceptual entre lo que es la sociedad desde un punto de vista jurídico y la idea de empresa desde la perspectiva económica. En esta doctrina se habla entonces en la idea de empresa-organización, se trata de una concepción intrínsecamente económica, advirtiendo el fenómeno de la empresa<sup>32</sup>, con lo cual se rompería la dualidad doctrinal existente.

En el caso específico costarricense tenemos una desventaja legislativa, ya que el Código de Comercio, omite referirse a la figura del empresario o empresa, limitándose solamente a delimitar el concepto del comerciante. En el caso del Código de Comercio Alemán, establece, en el apartado uno, la definición del comerciante; no obstante, en el apartado siguiente define la noción de empresa.

“(1) Un comerciante en el sentido de este Código, se define como aquel que explote una industria comercial.

(2) El comercio es cualquier negocio en función de la naturaleza o fines comerciales, no es necesario la creación de una sociedad para operaciones comerciales.

Una empresa industrial registrada como tal en el Registro Mercantil, cuya actividad no esté ya en el párrafo 1 del apartado 2, es considerada como comercio en el sentido de este Código...”<sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> *Ibidem*. Pág. 68

<sup>33</sup> Código de Comercio Alemán. Artículo 1 y 2 del. Traducción libre. El texto original indica: “(1) Kaufmann im Sinne dieses Gesetzbuchs ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt. (2) Handelsgewerbe ist jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, daß das Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert.

Ein gewerbliches Unternehmen, dessen Gewerbebetrieb nicht schon nach § 1 Abs. 2 Handelsgewerbe ist, gilt als Handelsgewerbe im Sinne dieses Gesetzbuchs, wenn die Firma des Unternehmens in das Handelsregister eingetragen ist. Der Unternehmer ist berechtigt, aber nicht verpflichtet, die Eintragung nach den für die Eintragung kaufmännischer Firmen geltenden Vorschriften herbeizuführen. Ist die Eintragung erfolgt, so findet eine Löschung der Firma auch auf Antrag des Unternehmers statt, sofern nicht die Voraussetzung des § 1 Abs. 2 eingetreten ist.”

Además, esta teoría responde a las exigencias sociales producidas por los abusos generados a terceros vinculados directamente con la sociedad, pero que no son accionistas de la misma. Establece la necesidad de la defensa de otros intereses distintos a los de los socios.

“Consideraba a los accionistas individuales los enemigos más peligrosos de la empresa y uno de los mayores obstáculos para la obtención de los fines y de la función que a ella (la sociedad) le cabía”.<sup>34</sup> (Comentario entre paréntesis no es del original)

Se proponen mayores poderes a los órganos de administración, con el fin de que ellos velen por el interés general, refiriéndose principalmente a los trabajadores e inversionistas. Posteriormente se propone admitir la posibilidad de sustraer a los socios del control de la sociedad; la finalidad es que el órgano administrativo sea independiente y estable; a la vez debe responder a las necesidades y fines últimos de la empresa.

Es importante aclarar que esta teoría no aboga por la persecución del bienestar general, como lo plantea la teoría institucionalista, ya que perfectamente los fines de la empresa sean el lucro y la especulación; no obstante, los órganos directores deben actuar y decidir conforme con el objeto y los objetivos de la sociedad. Se evita así la imposición de los intereses personales de los accionistas y en detrimento del bienestar de la empresa, los trabajadores y eventualmente los acreedores de ella.

##### 5. Teoría del contrato plurilateral de organización

Esta doctrina italiana es una variante de la teoría contractualista, ya que determina que sí existe una relación obligacional. No obstante, esta vinculación se da entre el socio y la sociedad. Esta se convierte en el centro de la relación,

---

<sup>34</sup> VILLEGAS Carlos Gilberto. Op. Cit. Pág. 68.

por lo que se rompe con la concepción de obligaciones bilaterales entre socios. Es necesario aclarar que las relaciones sinalagmáticas se mantienen. Esta teoría no rechaza la reciprocidad de obligaciones; no obstante, ellas no son un fin en sí mismas, como la teoría clásica de las obligaciones plantea, sino que se unen con el objetivo de alcanzar un fin común.

Además, bajo esta concepción se elimina cualquier problemática relacionada con la vinculación de los socios posteriores que se agreguen a la sociedad y que no formaron parte de la constitución de ella, crítica indicada supra. Villegas explica la teoría de la siguiente manera:

“El contrato o estatuto no crea, no establece obligaciones entre los socios, sino de los socios para con la sociedad, si alguna obligación personal entre ellos se estipulase sería totalmente inconducente para la formación del pacto social, en todos los casos que de ordinario se presentan como de obligaciones entre los socios, no median tales obligaciones entre ellos; no hay débitos recíprocos, sino para con la sociedad”.<sup>35</sup>

“El contrato plurilateral se presenta como contrato abierto pues implica una permanente oferta de adhesión a otras partes y una permanente posibilidad de receso de los participantes, con independencia de la necesidad de reformar la convención. Aún cuando el ingreso o el receso de una parte sea posible solamente por medio de una modificación del contrato ”.<sup>36</sup>

Más adelante se delimitan características que presenta el contrato plurilateral de la sociedad, y que son de gran utilidad para la definición de la naturaleza de la misma.

---

<sup>35</sup> VILLEGAS Carlos Gilberto. Op. Cit. Pág. 70-71.

<sup>36</sup> *Ibidem*.

Como primer punto se señala que la pluralidad de los intereses opuestos de cada uno de los socios viene a unificarse por medio de una finalidad común; esta se materializa en el objeto de la sociedad y se define así en el estatuto constitutivo. Esta finalidad común vendría a ser el común denominador de los intereses separados y opuestos de cada uno de los interesados, pero que convergen en el punto del objeto y así, la sociedad caminará y actuará de acuerdo con este fin.

Otra característica propia del contrato es su instrumentalidad, ya que la principal actividad que se ejercerá en la sociedad es el cumplimiento del objeto, el cumplimiento de la finalidad que justifica la unión de los intereses. La ejecución de las obligaciones recíprocas viene a ser una actividad ulterior.

### **SECCIÓN C: ELEMENTOS BÁSICOS DE LA SOCIEDAD MERCANTIL**

La sociedad mercantil está compuesta básicamente por tres elementos básicos, a saber: el elemento personal, el elemento patrimonial y finalmente el elemento formal.

El primer pilar de toda sociedad mercantil es el elemento personal, es decir aquellas personas físicas o jurídicas, con intereses propios, pero que se unen en virtud de la obtención de una finalidad determinada. Estas personas componen orgánicamente la sociedad y son los denominados socios. En doctrina se establece que este elemento está conformado por un grupo de dos o más personas; no obstante, en la legislación costarricense se admiten sociedades mercantiles colectivas de un único dueño de la totalidad del capital social. Dicho punto será abordado más estrictamente en las secciones siguientes.

Los socios son las personas que realizan los aportes y esfuerzos de la sociedad, además de la trascendental constitución. Señala González Fallas de manera acertada:

“Este elemento es de importancia esencial en cierta clase de sociedades que se forman en atención a la persona o con responsabilidad ilimitada de su parte, con relación al cumplimiento de las obligaciones sociales ”.<sup>37</sup>

Dependiendo del tipo de sociedad mercantil, así será la delimitación específica de este elemento. Ya que, en el caso específico de las sociedades de responsabilidad limitada y las sociedades anónimas, estas difieren en cuanto a los límites de responsabilidad que tengan los socios sobre las actuaciones de la sociedad. Como bien es sabido, la limitación de la responsabilidad del socio sobre de la sociedad anónima es absoluta y responderá únicamente por su aporte. No obstante, en el caso de la sociedad de responsabilidad limitada, los socios tendrán responsabilidad más allá de sus aportes en casos específicos y tipificados por la ley.

Es importante señalar que el elemento personal no solo se refiere a la responsabilidad, sino también éste aparece y se perfila de distintas formas, dependiendo del tipo de sociedad mercantil de que se trate. En el caso de las sociedades de capitales, el elemento personal se diluye ante el aporte o el capital social que representa, ya que se difumina la individualidad de las personas o socios que la conforman, detrás de su participación accionaria. Esto se ve claramente con las mayorías y minorías de capital accionario y representado en una Asamblea de Socios, en donde la mayor cantidad de socios individuales representan una minoría del capital social, mientras que un sólo socio puede representar la mayoría. González Fallas señala:

---

<sup>37</sup> GONZALEZ FALLAS Jorge. Op. Cit. Pág. 61-62.

“En cambio, este elemento es secundario en las sociedades llamadas de capitales, en las que contrariamente a lo que sucede en las anteriores, la individualidad de los socios se pierde frente a los que llevan o aportan para formar el capital social; pero de cualquier modo, el elemento personal es tomado en cuenta por la ley de la constitución de toda clase de sociedades”.<sup>38</sup>

El segundo elemento es el patrimonial, el cual es de suma importancia y se encuentra intrínsecamente relacionado con el anterior. Este elemento corresponde a la esfera económica de la sociedad y está constituida primordialmente por tres aristas:

- a) La constitución de un fondo social.
- b) La división entre los socios de las ganancias que se obtengan.
- c) El empleo del fondo o capital social en la ejecución de actos de comercio.<sup>39</sup>

Es importante realizar una distinción conceptual importante, ya que no es lo mismo el capital social y el patrimonio social y tales conceptos no deben confundirse. El primero corresponde a la reunión de los aportes que los socios hagan para constituir un fondo social. Éste puede ser constituido por bienes muebles, inmuebles, títulos valor, derechos o trabajo. El patrimonio social es distinto y obedece a otra naturaleza, ya que éste va a ser la universalidad de los bienes que posea la sociedad como dueña.<sup>40</sup> El elemento patrimonial del que se habla en este apartado va a corresponder al concepto de capital social.

La fuerte relación que existe entre el patrimonio y la persona es obvia, ya que va a ser el socio el que realice el aporte para la constitución del capital

---

<sup>38</sup> GONZALEZ FALLAS Jorge. Op. Cit. Pág. 61- 62.

<sup>39</sup> *Ibidem*.

<sup>40</sup> CORRALES SOLANO Carlos. (2005). *Nociones de Derecho Mercantil*. Editorial EUNED. San José, Costa Rica. Pág. 37.

social y va a ser el mismo socio el que se beneficie de aquellas utilidades devengadas por la actividad económica realizada.

El tercer elemento que conforma una sociedad mercantil es el formal y éste corresponde al conjunto de reglas relativas a la forma o solemnidad de que se debe revestir el contrato que da origen a la sociedad como una individualidad de derecho.<sup>41</sup> Son entonces todos aquellos requisitos legales necesarios para que el estatuto constitutivo de la sociedad sea válido y reconocido y al cual se le atribuiría personalidad jurídica distinta a sus fundadores.<sup>42</sup>

#### **SECCIÓN D: CONCEPTUALIZACIÓN ACTUAL DE LA SOCIEDAD MERCANTIL EN COSTA RICA**

Las sociedades mercantiles se usan diariamente como un instrumento eficiente de uso común alrededor del mundo. El propósito es facilitar la vida del comerciante colectivo y del que no puede desarrollar su actividad individualmente, al encontrar en las sociedades mercantiles la forma de seguirle el paso al sistema de capitales.

Las distintas empresas han utilizado a la sociedad como un medio o recurso técnico, de técnica jurídica.<sup>43</sup> Esto, con la finalidad, de obtener un beneficio económico, coordinar los factores de la producción (trabajo, capital, tecnología), entre muchas otras necesidades que han sido cubiertas por la figura jurídica de la Sociedad Mercantil.

---

<sup>41</sup> GONZALEZ FALLAS Jorge. Op. Cit. Pág. 61-62.

<sup>42</sup> CORRALES SOLANO Carlos. Op. Cit. Pág. 37. Señala algunos ejemplos de requisitos necesarios que constituyen el elemento formal de la sociedad, y enumera: lugar y fecha donde se celebra el contrato, identificación de los socios, tipo de sociedad que se constituye, objeto social, razón social o denominación, plazo, capital social, domicilio, administración, balance y distribución de utilidades, reserva legal, disolución, base para la liquidación y forma de designación de los liquidadores. De igual forma, el Código de Comercio costarricense establece taxativamente los requisitos mínimos que debe contener el pacto constitutivo, en su artículo 18.

<sup>43</sup> VILLEGAS Carlos Gilberto. Op. Cit. Pág. 89.

En esta sección vamos a conocer de forma simple algunos elementos de las sociedades mercantiles. Sin embargo, su desarrollo lo dejaremos para un estudio posterior cuando veamos en forma más detenida la Sociedad Anónima y la Sociedad de Responsabilidad Limitada; cómo responden y cuál es la función de cada uno de estos elementos al acoplarse a estos dos tipos de sociedades.

#### 1. Razón social

La razón social de las sociedades mercantiles es, por decirlo de una manera simple, un medio por el cual las sociedades se pueden identificar, un elemento que le da individualidad a cada sociedad mercantil, sea de cualquiera de los tipos de sociedades permitidas en el ordenamiento costarricense.

Para constituir una sociedad, el numeral 18 del Código de Comercio obliga a que se incluya dentro de la escritura de constitución la Razón Social o Denominación. Esto nos indica la importancia que constituye la razón social para cada sociedad. Ya que al igual que una persona física a la que el ordenamiento le reconoce derechos y obligaciones, de esta misma manera, el ordenamiento le reconoce derechos y obligaciones a la sociedad mercantil; por esta razón el incumplimiento de este requisito hace que sea imposible su inscripción en el Registro Mercantil y su posterior reconocimiento como persona jurídica.

#### 2. Representación

La representación de las sociedades mercantiles recae sobre las personas que ejerzan la administración de estas. Esta representación es otorgada en la escritura constitutiva por los socios fundadores; son estos los llamados a indicar el tipo de poder que va a ejercer quien ostente la administración.

Para la sociedad anónima, la administración es la encargada de llevar la dirección de los negocios de ella, esta función va a recaer sobre la Junta Directiva, también conocido como Consejo de Administración; el presidente de esta junta es quien posee la representación. Sobre este punto, el Código de Comercio establece que:

“Artículo 182: La representación judicial y extrajudicial de la sociedad corresponderá al presidente del consejo de administración, así como a los consejeros que se determinen en la escritura social, quienes tendrán las facultades que allí se les asignen”.

Por otra parte la Sociedad de Responsabilidad Limitada carece de Junta Directiva, pues su estructura determina que la administración de la sociedad recaiga sobre uno o varios gerentes o subgerentes; estos asumirán el papel de guía en los negocios sociales. Por esta razón, de acuerdo con el artículo 93 del Código de Comercio: “la escritura social indicará si las facultades de los gerentes y subgerentes son de apoderado general o generalísimo”.

El Código ordena, dentro de la estructura de las sociedades, la representación de la sociedad, sin embargo, queda a libre albedrío de los socios que constituyen la escritura social, el otorgar las facultades y designar a las personas que van a ocupar estos puestos.

### 3. Órganos de actuación

Los órganos de actuación de las sociedades en estudio, a pesar de coincidir algunos, tienen cada una sus particularidades. Se inicia el estudio con la sociedad anónima, que está compuesta por varios órganos: la Asamblea General de Accionistas, este órgano es considerado el más importante de ella,

puesto que es él quien toma las decisiones fundamentales para la existencia y buen manejo de la sociedad; de él se desprenden las directrices que se van a seguir para la vida social. Sobre esto, el ordenamiento establece:

“Artículo 152: Las Asambleas de accionistas legalmente convocadas son el órgano supremo de la sociedad y expresan la voluntad colectiva en materias de su competencia.

Las Facultades que la ley o la escritura social no atribuya a otro órgano de la sociedad serán de la competencia de la Asamblea”.<sup>44</sup>

Las obligaciones de la Asamblea de Socios van a variar dependiendo de si se convoca a Asamblea Ordinaria o Extraordinaria. Para efectos de esta sección, la primera es obligatoria y se debe realizar una vez al año al culminar el ejercicio económico; se reúne con la finalidad de conocer sobre los resultados del ejercicio anual, acordar la distribución de utilidades, nombrar o revocar a administradores o quienes ejerzan la vigilancia y para cualquier otro asunto de este carácter que determine la escritura social. Por otra parte, las Asambleas Extraordinarias se realizan para modificar la escritura constitutiva, autorizar acciones y títulos no previstos ni regulados en la escritura social y para conocer de otros asuntos que la ley o la escritura social le confieran.

La sociedad de responsabilidad limitada cuenta igualmente con una Junta de Socios, que desempeñan las funciones más importantes y de mayor decisión en ella. Al ser el órgano supremo, debe reunirse por lo menos una vez al año y se encarga, entre otras cosas, de conocer sobre balances o inventarios, nombrar a los gerentes y subgerentes y todas las medidas necesarias para la adecuada conducción de la sociedad.

Un segundo órgano de importancia en la sociedad anónima es la Junta Directiva o Consejo de Administración. Éste se encuentra formado por lo

---

<sup>44</sup> Código de Comercio. (2004). 17<sup>o</sup> Edición. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. San José, Costa Rica. Art. 152.

menos por tres miembros que pueden ser socios o no y de acuerdo con nuestra legislación es el órgano encargado de realizar una serie de funciones que van dirigidas a hacer cumplir los mandatos de la Asamblea de Socios. La situación contraria sucede con la sociedad de responsabilidad limitada, que no tiene un órgano de este tipo, ya que la administración recae en uno a varios gerentes o subgerentes que son los llamados a desempeñar las funciones de administración.

Un tercer órgano de la sociedad anónima es el de Vigilancia, que se encarga de controlar el órgano de dirección (Junta Directiva). Éste desempeña funciones que van desde la vigilancia en el cumplimiento de las resoluciones tomadas en la Asamblea de Accionistas, hasta asistir a sesiones del consejo de administración para conocer sobre los informes y para vigilar en general las operaciones de la sociedad; este último órgano regulado en la sociedad anónima. No se le encuentra en la sociedad de responsabilidad limitada; sin embargo, resulta facultativo para quienes quieran incluirlo en ésta última, ya que no se encuentra una prohibición al respecto.

#### 4. Realidad Actual de las Sociedades Mercantiles

Las sociedades mercantiles han venido desempeñado un papel de vital importancia, por lo que el crecimiento y la utilización de este tipo de sociedades ha generado la necesidad de regular su constitución y uso, así como la imperiosa obligación de adaptarla a los requerimientos del exigente mercado global.

Nuestro ordenamiento jurídico le concede el estatus de mercantil a aquella sociedad que a pesar de la finalidad que tenga, se constituya bajo la estructura de las sociedades enumeradas en el artículo 17.

“Artículo 17: Es mercantil, independientemente de su finalidad:

- a) La sociedad en nombre colectivo.
- b) La sociedad en comandita simple.
- c) La sociedad de responsabilidad limitada.
- d) La sociedad anónima”.<sup>45</sup>

Esta restricción jurídica sobre el otorgamiento de la condición de sociedad mercantil parece corresponder a la preocupación de los legisladores por controlar el uso de las sociedades mercantiles y establecer las condiciones mínimas de constitución y funcionamiento de un ente jurídico, visto como uno de los instrumentos jurídicos más eficaces.

En la actualidad, esta entidad ha sido de gran beneficio para lograr los objetivos del comercio mundial y se ha considerado como un “orden jurídico particular” creado por el Derecho. Esto, para constituir un centro de imputación diferenciado, en relación con las personas físicas que la integran, de manera que los derechos, obligaciones y responsabilidades, emergentes, de las relaciones jurídicas en que intervenga la agrupación, no sean imputables a las personas físicas que la integran, sino a ésta<sup>46</sup>.

El uso reiterado de las sociedades mercantiles y el aumento en su implementación, consecuencia de las ventajas que ya se han enunciado, permite deducir que la importancia de ésta para el tráfico mercantil y la separación de derechos y obligaciones entre sujetos físicos y el jurídico, son el principal aliciente para el comerciante moderno. Se ha visto a la sociedad mercantil como un “ente de una determinada capacidad para convertirse en centro de imputación diferenciado de derechos y obligaciones”.<sup>47</sup>

---

<sup>45</sup> Código de Comercio. (2004). 17ª Edición. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. San José, Costa Rica. Art. 17.

<sup>46</sup> VILLEGAS Carlos Gilberto. Op. Cit. Pág. 87.

<sup>47</sup> *Ibidem*. Pág. 89

## **CAPÍTULO II: PERSONALIDAD JURÍDICA ATRIBUIDA A LAS SOCIEDADES**

Cuando se da unión de voluntades para constituir un nuevo sujeto y se procede a cumplir con la inscripción del pacto constitutivo, la sociedad inicia su vida jurídica. El ordenamiento reconoce el nacimiento de esa persona jurídica investida de autoridad, para incursionar en el ámbito mercantil y realizar operaciones que le generen beneficios y de igual manera le otorguen responsabilidades.

Este “reconocimiento o autoridad que la ley les otorga”<sup>48</sup> acompaña a la persona jurídica durante su vida, y solo desaparece cuando se consuman las causales legales que determinan su “muerte”. Sin embargo esta atribución plantea una serie de beneficios que serán aprovechados por las sociedades para actuar con individualidad dentro y fuera de la sociedad.

### **SECCIÓN A: TEORÍAS QUE EXPLICAN LA NATURALEZA DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA ATRIBUIDA A LAS SOCIEDADES MERCANTILES**

#### **1. Teoría de la ficción**

Esta teoría establece que la capacidad jurídica y de actuar inherente al concepto de ser humano, puede ser trasferida o extendida a sujetos artificiales creados, mediante una ficción jurídica, al atribuirle estas capacidades. En este caso específico, el sujeto creado es la sociedad, a la que se le concede una personalidad jurídica, la cual subsiste en razón del objeto por el que fue creada. En este caso la sociedad vendría a ser un sujeto distinto al hombre que la crea,

---

<sup>48</sup> BRENES CÓRDOBA Alberto. (1925). Tratado de las Personas. Imprenta Hermanos Trejos. San José, Costa Rica. Pág. 69.

por eso la persona jurídica se contrapone a persona natural por significar que tiene existencia de persona sólo en virtud de este objeto.<sup>49</sup>

Esta teoría ha sido criticada y objetada principalmente con el argumento de que no existe tal ficción porque el Derecho no establece una identidad entre esas personas jurídicas y los hombres, sino que se limita a incluir las primeras, bajo la categoría de los sujetos de derecho, y a reconocerle una subjetividad jurídica.<sup>50</sup>

## 2. Teoría del Patrimonio Fin

A diferencia de la teoría anterior, que parte del elemento personal de la sociedad y del objeto por el cual ella se constituye, ésta teoría parte del elemento patrimonial como insumo para determinar la personalidad jurídica.

La importancia que le da esta teoría al patrimonio radica en la necesidad de atribuirle a alguien la calidad de dueño del patrimonio que se aporta, ya que el Estado no podría reconocer un patrimonio que no pertenece a nadie. Por lo anterior, se desprende la necesidad de crear una persona distinta que ostente el dominio sobre los bienes y derechos aportados a la sociedad, y que se encuentran separados del patrimonio de los socios.

Villegas lo explica de la siguiente forma:

“Coloca un patrimonio de destino sin sujeto, que no pertenece a nadie, pero que existe para algo y que el orden jurídico reconoce como un segundo tipo de patrimonio al lado del patrimonio personal”.<sup>51</sup>

---

<sup>49</sup> VILLEGAS Carlos Gilberto. Op. Cit. Pág. 145

<sup>50</sup> *Ibidem*.

<sup>51</sup> *Ibidem*.

La crítica de esta doctrina ha señalado que no es posible que primero exista el patrimonio antes que el sujeto que lo vaya a ostentar. Se establece que el destinatario del derecho podrá ser incierto, indeterminado, futuro, pero es indiscutible, que debe existir. De modo que el patrimonio- objeto choca contra el principio fundamental de la existencia necesaria del tenedor. La relación de pertenencia de un sujeto con el objeto no es una característica que pueda servir para distinguir un patrimonio especial.

Se explica que el error, dentro de la teoría, ocurre por establecer un especial acento en el elemento patrimonial de una sociedad. Se omiten principios importantes, por lo que se llega a conclusiones falaciosas y estas chocan con los principios básicos de la lógica jurídica. Sin advertir que la personalidad no deviene del patrimonio, sino que es atribución del orden jurídico, aplicada a una realidad.<sup>52</sup>

### 3. Teoría de la Personalidad Real

Se sostuvo mediante esta teoría un reconocimiento a una personalidad de grupo, la cual era distinta a las personalidades individuales que la conformaban. Se estima que las uniones de personas tienen una existencia real y son por eso auténticas personas en lo que respecta al Derecho. La personalidad del grupo reside en la capacidad que reconoce el Derecho de ser sujeto de derechos y obligaciones. Este todo colectivo es un organismo social, dotado, al igual que el hombre, de una propia potestad de querer y por ello capaz de ser sujeto de derechos.<sup>53</sup>

Villegas explica que esta teoría realiza una asimilación de la realidad de grupo al individuo, al establecer que lo importante es el reconocimiento jurídico de la personalidad y de la capacidad, ya que la condición humana no implica en

---

<sup>52</sup> VILLEGAS Carlos Gilberto. Op. Cit. Pág. 146.

<sup>53</sup> *Ibidem*.

sí misma este reconocimiento. Explica que existe una relación simbiótica entre la realidad física con la esfera jurídica y que en el momento en donde estas dos realidades se unen, dan a la luz la personalidad. El autor señala:

“ la personalidad es un producto del orden jurídico, y que surge por el reconocimiento del derecho objetivo. El hombre es persona no por naturaleza, sino por obra del derecho. La casualidad natural del hombre, como de un ente racional y capaz de voluntad, es sólo la base ética, para que el derecho de un cierto estadio de cultura reconozca a todos los hombres personalidad. Pero la subjetividad no ésta innata en el hombre, no es una cualidad inherente, sino una realización ideal que sin el orden jurídico es inconcebible. ( ) Y aun constituido el orden jurídico, la historia demuestra que por largo tiempo ha habido una clase de hombres a los cuales se negaba la cualidad de sujetos de derechos, los esclavos. Y no es esto sólo, la personalidad podía también perderse enseguida por una condena penal (muerte civil) o por la adopción del estado religioso (vida claustral). Y también en los individuos capaces, la personalidad se manifiesta como una cantidad variable, que podía ser concebida en más o menos larga medida. Históricamente no han sido iguales desde el punto de vista jurídico, hombres y mujeres, cristianos y hebreos, nobles y vasallos ”.<sup>54</sup>

Esta teoría se puede resumir en una premisa, la cual establece que el concepto de persona no coincide con el de hombre sino con el de sujeto de derecho y por esto no excluye que existan sujetos de derecho que no sean hombres; por lo que la personalidad y la capacidad vendrían aparejadas por el reconocimiento de tal condición.<sup>55</sup>

---

<sup>54</sup>VILLEGAS Carlos Gilberto. Op. Cit. Pág. 147.

<sup>55</sup> Ibidem.

Es claro que esta concepción no se encuentra exenta de críticas, donde las más importantes señalan que la referencia a una realidad social no deja de ser una ficción, una idealización, con aproximación al pensamiento de la persona mística o ficticia.<sup>56</sup>

#### 4. Teoría Pura del Derecho

Esta doctrina expuesta por el profesor Hans Kelsen afirma que el orden jurídico otorga a un hombre personalidad jurídica; en consecuencia, lo único que se quiere decir es que el orden jurídico convierte al comportamiento de un hombre en el contenido de obligaciones y derechos.

Es entonces la ciencia del derecho la que atribuye a los individuos esas obligaciones y derechos mediante el concepto de persona. Se establece la diferencia entre el concepto de hombre y persona, ya que éste último se convierte en una situación creada por el orden jurídico diferente del concepto de hombre.

Esta misma regla de atribución de personalidad debe ser aplicada a una agrupación, en donde es el legislador el que le concede la calidad de persona. Ello significa que el orden jurídico estatuye obligaciones y derechos a la sociedad; esto incluiría conductas de seres humanos, a los órganos o miembros de la asociación constituida por los estatutos. Esta personificación y su resultado, el concepto auxiliar de persona jurídica, es un producto de la ciencia que describe el Derecho y no un producto del Derecho mismo.<sup>57</sup>

---

<sup>56</sup> *Ibidem*.

<sup>57</sup> KELSEN Hans citado por VILLEGAS Carlos Gilberto, Op Cit. Pág. 149.

## **SECCIÓN B: ATRIBUCIÓN DE PERSONALIDAD JURÍDICA.**

“La personalidad jurídica de una persona jurídica implica la posibilidad de actuación y representación independiente de las personas que la conforman”.<sup>58</sup>

La atribución de personalidad jurídica deviene del reconocimiento que el ordenamiento jurídico promueve en el Código de Comercio. Las sociedades mercantiles están revestidas de una legitimación que las convierte en sujetos de derecho y de obligaciones (cumplir con lo impuesto en la legislación costarricense, tal es el caso de responder ante las cargas tributarias).

“Artículo 20: Las sociedades inscritas en el Registro Mercantil tendrán personería jurídica.”<sup>59</sup>

Las sociedades mercantiles y, entre ellas la Sociedad Anónima y la Sociedad de Responsabilidad Limitada, son revestidas por parte del ordenamiento de una subjetividad, aparte de la otorgada a sus socios. Ésta, consiste en el reconocimiento de una existencia legal, que conlleva la atribución de características inicialmente concedidas a las personas físicas. Con esto se hace referencia a que éste nuevo sujeto de derecho; además de poseer derechos y obligaciones, posee, entre otras cosas, nombre o denominación propia, incluso domicilio, nacionalidad y patrimonio propio.

Para algunos juristas como Messineo este reconocimiento de personalidad de las sociedades mercantiles constituye la extensión de la subjetividad de la persona física a un “ente, que es concebido a imitación del hombre, que se comporta como verdadero y propio sujeto y que, como tal, es considerado punto de referencia de derechos y deberes”.<sup>60</sup>

---

<sup>58</sup> HERRERA FONSECA Rodrigo. (2000). La doctrina del Levantamiento del Velo de las Personas Jurídicas y su Responsabilidad Civil por Hechos Ilícitos Penales. Editorial IJS.A. San José, Costa Rica. Pág. 15.

<sup>59</sup> Código de Comercio. (2004). 17ª Edición. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. San José, Costa Rica. Art. 20.

<sup>60</sup> Mencionado por Villegas Carlos Gilberto. Op. Cit. Pág. 143

La personalidad jurídica se ha considerado como el reconocimiento de un ente y se le ha conferido un estatus semejante al del ser humano. Sin embargo, son las obligaciones generadas por el intercambio mercantil las que han hecho de las figuras societarias los entes ideales para manejar los deberes del ajetreado mundo comercial. Si bien la personalidad jurídica es un reconocimiento legal a la entidad conformada por varios sujetos. Dicha personalidad conlleva otras características, además de las ya mencionadas, como es el caso de la autonomía patrimonial y la separación de responsabilidad. Estos elementos son de gran conveniencia para el comerciante, puesto que se desliga personalmente de las consecuencias de las obligaciones sociales. En palabras de Gastón Certad “La personalidad jurídica es una particular técnica jurídica que el ordenamiento pone a favor de los sujetos privados sólo con la finalidad de permitirles la imputación separada de relaciones jurídicas”.<sup>61</sup>

Como consecuencia de esta separación de sujetos, las sociedades mercantiles han afluado en uso durante las recientes épocas, pues permiten que la individualidad de la persona jurídica sea el medio legal más seguro para incursionar en el mercado; esto, gracias a la separación de responsabilidades que deviene como consecuencia del reconocimiento de la personalidad jurídica.

Si bien se han reconocido las características de la atribución de personalidad jurídica, uno de los límites al uso de esa personalidad es el cumplimiento del fin para la que fue constituida la sociedad mercantil. Esto, ya que la ley reconoce la existencia de la personalidad jurídica en tanto se limite a realizar aquellas conductas permitidas legalmente.

---

<sup>61</sup> CERTAD MAROTO Gastón. (2007). Personalidad Jurídica y Autonomía Privada en el Derecho Societario. Revista Escuela Judicial. San José, Costa Rica. N° 5, Noviembre. Pág. 111.

## **SECCIÓN C: PERSONALIDAD Y CAPACIDAD**

Cuando se reconoce la personalidad jurídica a las sociedades mercantiles, se les atribuye de capacidad tanto jurídica como de actuar; esto quiere decir que el ordenamiento costarricense le otorga un estatus relevante y se convierten en sujetos de derecho capaces de perseguir sus objetivos sociales.

La capacidad jurídica concedida a estos sujetos consiste en convertirlos en destinatarios de derechos y deberes, de ser cubierto con los efectos jurídicos consecuencia de su vida tanto pasiva (en este caso cuando se le reconoce como sujeto de derechos) como cuando por consecuencia de ese reconocimiento se le achacan obligaciones a cumplir.

Por otro lado, la capacidad de actuar se ha considerado como “la posición del sujeto en cuanto posible productor de figuras jurídicas”.<sup>62</sup> Esto quiere decir que puede actuar por sí mismo para cubrir sus necesidades.

Esta actividad subjetiva, es ingrediente necesario para que la sociedad, nuevo sujeto de derecho pueda conseguir sus metas y cumplir con las expectativas que se les han atribuido.

## **SECCIÓN D: PERSONALIDAD JURÍDICA Y AUTONOMÍA PATRIMONIAL**

Los primeros antecedentes de la autonomía patrimonial se remiten a Roma, fue aquí donde los “municipios” comienzan a poseer bienes propios, “llamados bienes municipales, poseían una caja común y podían convertirse en acreedores o deudores”<sup>63</sup>.

---

<sup>62</sup> PÉREZ VARGAS Víctor. (1994). Derecho Privado. Tercera edición. Litografía e Imprenta LiL S.A. San José. Pág. 70.

<sup>63</sup> VILLEGAS Carlos Gilberto. Op. Cit. Pág. 141.

Con este primer antecedente se puede tener una idea de lo que quiere decir Autonomía Patrimonial. Esto es, una consecuencia de revestir de Personalidad Jurídica a una sociedad mercantil, es decir “uno de los atributos de la personalidad.”<sup>64</sup>

Se debe aclarar la diferencia entre patrimonio social y capital social, el primero lo constituyen los bienes que el socio aporta cuando se va a constituir la sociedad, una vez constituida la sociedad ese capital social va a sufrir cambios como consecuencia de la actividad económica, estos incrementos o disminuciones formarán el patrimonio social. Nuestra jurisprudencia ha señalado al respecto “podemos decir que patrimonio social es el conjunto efectivo de bienes de la sociedad en un momento determinado. Su cuantía está sometida a las mismas oscilaciones que el patrimonio de una persona individual. El capital social es, por el contrario, solamente una cifra permanente de la contabilidad que no necesita corresponder a un equivalente patrimonial efectivo. Indica esa cifra el patrimonio que debe existir, no el que efectivamente existe y constituye una de las menciones esenciales de la escritura de constitución”.<sup>65</sup>

La legislación mercantil reconoce expresamente la autonomía patrimonial de las sociedades mercantiles. El artículo 75 señala: “En la Sociedad de Responsabilidad Limitada los socios responderán únicamente con sus aportes, salvo los casos en que la ley amplíe esa responsabilidad”. Por su parte, el artículo 102 atribuye autonomía patrimonial a la sociedad anónima cuando indica: “En la sociedad anónima, el capital social estará dividido en acciones y los socios sólo se obligan al pago de sus aportaciones”. Dado lo anterior, las sociedades mercantiles tienen la posibilidad de disponer de un patrimonio social que respalde las obligaciones que contraigan durante su vida social. Con esto, el acreedor social únicamente puede contar con el patrimonio

---

<sup>64</sup> *Ibidem*. Pág. 163.

<sup>65</sup> Sentencia N° 305 de las 9:20 horas del 24 de octubre 2006. Tribunal Segundo Civil, Sección Extraordinaria.

de la sociedad y no puede pretender retribuirse del patrimonio personal de los socios.

Al conceder personalidad jurídica a las sociedades mercantiles, nuestro ordenamiento jurídico enfatiza, de modo innegable, la separación que se ocasiona entre el patrimonio de las personas físicas y el patrimonio social, “asegurando su estabilidad y continuidad a través del tiempo y separándolo de los patrimonios personales de los individuos”<sup>66</sup>.

La autonomía patrimonial, divide los patrimonios de manera que la responsabilidad queda salvada en caso de contraer obligaciones, ya que si bien respondería el patrimonio social, el patrimonio personal queda en otra esfera fuera del alcance de posibles acreedores sociales; esta limitación de responsabilidad, como consecuencia de la autonomía patrimonial, se estudiará en la siguiente sección.

## **SECCIÓN E: PERSONALIDAD Y LIMITACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD**

La atribución de la personalidad a una sociedad mercantil, trae como consecuencia, y tal vez una de las más importantes, la separación patrimonial entre la sociedad y los socios. Esto trae otra consecuencia inmediata, la cual es la irresponsabilidad económica del socio con respecto a los actos y obligaciones que contraiga la sociedad, sino que la sociedad, es responsable y deberá responder con su propio patrimonio.

Existen normas que establecen una ampliación de la responsabilidad del socio, donde puede establecerse una solidaridad por los actos y obligaciones de la sociedad, o bien el límite de la responsabilidad no alcance a ciertas situaciones. En ellos, el socio podría responder con su propio patrimonio, en el

---

<sup>66</sup> VILLEGAS Carlos Gilberto. Op. Cit. Pág. 141.

caso de que su aporte no sea suficiente para cubrir las obligaciones contraídas, o bien por actos dolosos o negligentes del socio se incurra en daños a terceros.

Lo descrito, en ninguna forma puede constituirse como una alteración a la personalidad y diferenciación de los patrimonios. Sólo que en esos tipos legales, la ley consagra una garantía legal subsidiaria en cabeza de los socios, por las obligaciones sociales. Pero en las sociedades de responsabilidad limitada y por acciones, la atribución de personalidad produce la absorción por la sociedad de las obligaciones sociales contraídas con anterioridad a su inscripción.

### **CAPÍTULO III: ANÁLISIS DE LA NATURALEZA JURÍDICA DE SOCIEDAD ANÓNIMA**

La sociedad anónima es la figura comercial más utilizada en Costa Rica y es de ahí donde se deriva su importancia para los efectos del presente trabajo. Actualmente existen alrededor de medio millón de sociedades anónimas inscritas en el Registro Público. De ellas, muchas se encuentran inactivas, ya que existen prácticas generalizadas de utilizar sociedades con fines y propósitos diversos, que van desde proteger el patrimonio a posibles amenazas por responsabilidad administrativa, civil y penal de los titulares de sus acciones, hasta crear ficciones corporativas complejas como los holding empresariales con el fin de crear escudos fiscales. Es por ello que se ahonda en el tema a continuación.

#### **SECCIÓN A: REFERENCIA HISTÓRICA**

La sociedad anónima encuentra su antecedente histórico inmediato en las compañías coloniales, de las que la primera fue la Compañía Holandesa de la Indias en 1602. Esta fue una asociación de acreedores de la República Genovesa, la cual, para garantía de sus propios créditos, había asumido

sucesivamente la gestión de la reclamación de tributos. Sus participantes eran simples acreedores de la República Genovesa y no estaban expuestos a otro riesgo que al de perder su propio crédito. Este se hallaba representado por títulos circulantes en el comercio y eran, por lo mismo, continuamente diversas las personas que participaban en esta sociedad.<sup>67</sup>

La expansión colonial se desarrolló a través de compañías de colonización dirigidas principalmente a conquistar a la India y en estas compañías se encuentran rasgos de la sociedad anónima, como lo son la responsabilidad limitada de los socios y el capital social representado por acciones.<sup>68</sup>

Otro periodo importante en el desarrollo de las sociedades anónimas se encuentra en el siglo XIX con el fortalecimiento del capitalismo y del apogeo de la Revolución Industrial.

Desde aquel momento y a la actualidad, la transformación y utilización de las sociedades anónimas ha sido trascendental para el desarrollo económico del capitalismo, ya que es uno de los instrumentos jurídicos más eficaces para el perfeccionamiento mercantil y financiero de las naciones. Hoy por hoy, la sociedad anónima, ha llegado a permear todo un régimen económico, configurado así un verdadero “sistema de sociedades”, destacándose como una de las principales instituciones jurídicas.<sup>69</sup>

## **SECCIÓN B: CONCEPTO**

La forma de organización más conocida en los últimos tiempos es la Sociedad Anónima; esto gracias a que dicho ente jurídico permite el manejo

---

<sup>67</sup> GONZALEZ FALLAS Jorge. Op Cit. Pág. 103.

<sup>68</sup> CORRALES SOLANO Carlos. Op. Cit. Pág. 54.

<sup>69</sup> GÓMEZ RODAS Carlos. (1983).Un nuevo concepto de Propiedad en el Derecho Societario. La Propiedad, Ensayos. Editorial Juricentro. San José, Costa Rica. Pág.429.

de grandes capitales. Su estructura es de corte capitalista<sup>70</sup>, lo que resulta ideal para la presente época y su competitivo mercado de consumo.

Mucha es la doctrina que se ha dado a la tarea de ofrecer un concepto a la figura de la Sociedad Anónima; además su análisis no ha sido escaso. Esto, como resultado del intento por establecer las características que la han convertido en instrumento idóneo de organización.

Para Gómez Rodas la Sociedad Anónima podría definirse como:

“La sociedad anónima es la sociedad tipo de capitales, en oposición a la sociedad de personas, y podemos definirla como la que existe bajo su nombre, con un capital social que se divide en acciones, que pueden representarse por títulos negociables, y que está compuesta exclusivamente de socios que sólo son responsables por el pago de sus acciones”.<sup>71</sup>

En esta definición se toma en cuenta la característica propia derivada de la personalidad jurídica, como lo es el nombre, y su existencia fuera de los socios; se destaca el elemento patrimonial que la distingue. No obstante, deja por fuera el elemento responsabilidad, que se considera fundamental para definir esta sociedad.

Por otra parte, Jorge Fallas da un concepto de la Sociedad Anónima, según el cual esta sociedad es aquella de:

“tipo de capitales, en oposición a la sociedad de personas, y podemos definirla como la que existe bajo su nombre, con un capital social que se divide en acciones, que pueden representarse por títulos negociables, y que está compuesta

---

<sup>70</sup> CORRALES SOLANO Carlos. Op. Cit. Pág. 54.

<sup>71</sup> GOMEZ RODAS Carlos. Op. Cit. 103.

exclusivamente de socios que sólo son responsables por el pago de sus acciones”.<sup>72</sup>

Otros autores las han definido como:

“Aquella sociedad capitalista que, teniendo un capital propio dividido en acciones, funciona bajo el principio de responsabilidad limitada de los socios por las deudas sociales”.<sup>73</sup>

Los diversos conceptos que se presentan, de la sociedad anónima, reiteran algunas características esenciales, tales como: ser un instrumento que permite a sujetos (tanto físicos como jurídicos) organizarse, para buscar una finalidad. Además, se puede observar que la responsabilidad limitada de los socios es un elemento importante y característica fundamental de esta sociedad mercantil.

Nuestro ordenamiento jurídico, básicamente el Código de Comercio, indica de forma sucinta un concepto o idea de lo que es la Sociedad Anónima:

“Artículo 102: En la sociedad anónima, el capital social estará dividido en acciones y los socios sólo se obligan al pago de sus aportaciones”.<sup>74</sup>

El ordenamiento establece como característica trascendental la división del capital social en acciones y es que, este elemento permite que sea la sociedad anónima la favorita por utilizar, ya que la transmisibilidad de estos títulos y su circulación, admiten seguir el paso a la competitividad con la que se manejan los mercados.

---

<sup>72</sup> GONZALEZ FALLAS Jorge. Op. Cit. 103.

<sup>73</sup> GARRIGUES Joaquín, mencionado por ALTER MONTVELISKY Jacobo. (2002). “La doctrina del Levantamiento del velo y su aplicación a las Sociedades Anónimas Costarricenses. Tesis para obtener el grado de Licenciatura en Derecho de la Universidad de Costa Rica.

<sup>74</sup> Código de Comercio. (2004). 17<sup>o</sup> Edición. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. San José, Costa Rica. Art.102.

Autores como Fernando Mora enfatizan la transmisibilidad de las acciones, al decir:

“ las sociedades anónimas han sido vistas como un esquema que sirve a determinados sujetos para organizar sus actividades a través de los mecanismos que la misma sociedad anónima tiene: fundamentalmente para organizar su actividad a través de la emisión de títulos de fácil transmisión, con el esquema organizativo que permite una gran flexibilidad de entrada y de salida de sujetos dentro de la sociedad y con la responsabilidad limitada”.<sup>75</sup>

Es interesante cómo este autor resalta la instrumentalidad de la sociedad anónima, que, para nuestros efectos de investigación, es de suma utilidad. Se puede interpretar que la sociedad anónima no es un fin en sí misma, sino que es utilizada por personas físicas como últimos beneficiarios. Visiones de este tipo facilitan el menosprecio de la personalidad, para encontrarse de nuevo con la verdadera realidad, detrás del cascarón jurídico. Además, toma otros insumos para su definición, como lo son: la organización, el capital, su forma de encontrarse representado y la responsabilidad.

La naturaleza cambiante del derecho comercial, no permite establecer, de manera categórica, un concepto de Sociedad Anónima, ya que ésta de la misma forma responde a los comportamientos volátiles de las necesidades mercantiles. La Sociedad Anónima es aquella sociedad mercantil que, respondiendo a las necesidades del comercio, está caracterizada por un capital social dividido en acciones. Estas, pueden ser de cómoda transmisibilidad en el mercado y poseen una separación de responsabilidad por parte del socio, respecto de las obligaciones sociales.

---

<sup>75</sup> MORA ROJAS Fernando. (1977). Pasado, Presente y Ciencia Ficción de las sociedades anónimas en Costa Rica. Revista de Ciencias Jurídicas. San José, Costa Rica. N° 31, Enero-Abril Pág. 25.

## **SECCIÓN C: CARACTERIZACIÓN JURÍDICA Y ELEMENTOS**

La sociedad anónima es el arquetipo de la sociedad de capital. Por ello, dentro de sus principales características se encuentra el elemento patrimonial y es en todos los casos su particularidad ante cualquier otra forma de organización social.

Claro está, que existen otros elementos de real importancia y que la conforman, tales son los efectos de la personalidad: la denominación, la responsabilidad limitada a los actos de ésta, como una persona distinta a los socios, su forma de organización y los fines que persigue.<sup>76</sup>

### **1. Constitución**

Este es el primer elemento y que corresponde a la formalidad necesaria para que ésta nazca a la realidad jurídica. La sociedad anónima debe de cumplir con los requisitos mínimos de conformación indicados por la legislación costarricense. Esto es que mediante una asamblea constituyente se reúnan los socios fundadores y establezcan los estatutos que regirán a la corporación, durante todo el plazo de su existencia.

En este acto, los socios deberán decidir y plasmar por escrito en el pacto constitutivo cada uno de los puntos señalados en el artículo 18 del Código de Comercio<sup>77</sup>, que dicha constitución se realice mediante un acto notarial y finalmente que se le dé publicidad, a través de su registro. Una vez inscrita, la

---

<sup>76</sup> CORRALES SOLANO Carlos. Op. Cit. Pág. 54.

<sup>77</sup> Este artículo establece entre las cláusulas necesarias para la constitución de cualquier sociedad anónima, la denominación, el domicilio social, el plazo, el objeto, la conformación del capital social y la forma de representación mediante acciones, la representación de la sociedad, y la definición de los órganos administrativos, decisorios y fiscalizadores, y la forma de liquidación y disolución de la sociedad, como las principales. Por supuesto, los socios en ejercicio de su libertad y autonomía de la voluntad, pueden establecer otras cláusulas distintas, además de agregar otras necesarias para el correcto desempeño de la sociedad, no obstante éstas no pueden menoscabar ni limitar los derechos de los socios establecidos y protegidos por la ley, así como establecer cláusulas contrarias a la legislación como un todo, infringiendo normas de orden público, como el derecho laboral, de familia, constitucional, etc.

sociedad adquiriría personalidad jurídica y todos los efectos jurídicos que ello encierra.

Es importante aclarar que en el caso específico de la constitución, en el acto de la suscripción de acciones, el código citado exige que por lo menos dos personas representen la totalidad del capital social; no obstante, no exige un mínimo de socios en un ulterior momento. De igual forma, exige un monto mínimo del aporte de los socios para la constitución, que en la actualidad está fijado en diez mil colones.

Otro elemento necesario para tomar en cuenta es la denominación. Para efectos de inscripción, los socios, a la hora de considerar el nombre de la nueva sociedad, deberán contemplar que éste no podrá tener similitud con el de otras compañías inscritas. Toda similitud será rechazada de plano por el registrador de turno.<sup>78</sup>

## 2. Denominación

La denominación es el nombre comercial, que será característico y distintivo y tiene como fin la identificación a la sociedad anónima. Esta característica deviene por la personalidad ficticia que se le atribuye a las sociedades mercantiles.

La designación del nombre es de libre escogencia por los socios, con la limitación de que debe llevar el aditamento de: “Sociedad Anónima”, con la posibilidad de ser abreviado en: “S.A”. Existe además, la posibilidad de que los socios incorporen a la denominación alguno de sus apellidos, sin que esto implique una responsabilidad ilimitada.<sup>79</sup>

---

<sup>78</sup> El Registro Nacional de Costa Rica emitió las siguientes circulares: PJ – 020-99, del 24 de agosto de 1999, PJ – 024 -98, del 29 de octubre de 1998, y la circular D.R.P.J. – 005 – 2008, del 7 de abril del 2008, las que se refieren a los criterios de admisibilidad de las distintas denominaciones de las sociedades, en las cuales se toman encuentra criterios como la similitud, la generalidad de las palabras, el idioma, entre otros.

<sup>79</sup> CORRALES SOLANO Carlos. Op. Cit. Pág. 55.

### 3. Órganos de la Sociedad Anónima

La sociedad anónima está conformada principalmente por tres órganos, que son:

- a) Asamblea General de Accionistas.
- b) Junta Directiva o Consejo de Administración.
- c) Vigilancia.

La Asamblea General de Accionistas es el organismo superior de la sociedad. A ella corresponde tomar sus decisiones fundamentales y definitivas. Las asambleas pueden ser generales y especiales; ordinarias y extraordinarias, para cuya definición y asuntos son establecidos legalmente, y los socios seguirán lo indicado en el artículo 153 para las primeras y los artículos 154 al 156 para las segundas, todos numerales de Código de Comercio.

La Junta Directiva o Consejo de Administración está encargada de la dirección y administración de los negocios de la compañía. Este consejo lo integran como mínimo tres miembros, a saber: un Presidente, Secretario y Tesorero, quienes podrán ser socios o no. En la escritura social se determinan las facultades de representación que tendrían los miembros de la junta, ya sea, poderes generales, generalísimos, con límite o sin límite de suma, por ejemplo; así como el plazo de su nombramiento. Pero, independientemente de los términos y facultades que se estipulen, se tiene al Presidente como representante por designación legal.

La vigilancia de la sociedad y de los órganos de dirección y administración es controlada por el tercer órgano, el fiscal. Éste puede ser socio o no y ese periodo de nombramiento lo es por un año, salvo que en los estatutos se haya establecido un período mayor. Un último punto de importancia es que el fiscal

es individualmente responsable de sus actuaciones y, si sus actividades propias son similares a las de la sociedad, no puede desempeñar esas funciones.<sup>80</sup>

#### 4. Capital Social

Cuando se desea constituir una sociedad, en este caso una sociedad anónima, se debe consignar en la escritura constitutiva el monto del capital social. Este consiste en el aporte que los socios realizan; también se ha conceptualizado al capital social como:

“El capital social es pues, la estimación en dinero que en el acto del contrato de sociedad mismo, se le ha dado a cada uno de los bienes aportados por los socios. O sea, la estimación que se le ha dado al capital real aportado.”<sup>81</sup>

Este capital social se ve representado por acciones en la sociedad anónima; esto constituye el elemento que la distingue.<sup>82</sup> Además a estas acciones se les ha definido por parte del ordenamiento como:

“Artículo 120: La acción es el título mediante el cual se acredita y transmite la calidad de socio. Las acciones comunes-también llamadas ordinarias- otorgan idénticos derechos y representan partes iguales de capital social y deberán ser nominativas. Está prohibida la emisión de acciones sin valor.

Tanto las acciones comunes como las preferentes u otros títulos patrimoniales, podrán ser emitidos en moneda nacional o extranjera”.

---

<sup>80</sup> CORRALES SOLANO Carlos. Op. Cit. Pág. 64.

<sup>81</sup> MORA ROJAS Fernando. (2006). El capital en las Sociedades Anónimas conforme a la legislación Italiana y Costarricense. Recopilación Derecho Comercial II. Universidad de Costa Rica. Pág. 85.

<sup>82</sup> CORRALES SOLANO Carlos. Op. Cit. Pág. 55.

Al ser representativa de la calidad de socios, la acción en sí misma trae implícita un conjunto de derechos y obligaciones que se adquieren; como por ejemplo: percibir dividendos, convocar asambleas y votar en ellas, entre otros atributos que implican vigilar el manejo de la sociedad.

Por ser un instrumento de vital importancia en las sociedades, se establece la nominatividad de las acciones. Esto quiere decir que la titularidad de las acciones se materializa en la acción. En otras palabras, se indica quién es el poseedor de las acciones de la sociedad; esto es así desde el 15 de julio de 1980 cuando por Ley 6450 se eliminó la posibilidad de las sociedades de poseer acciones al portador; esto con motivo de un “mejor control en el pago de impuestos tributarios y modificar la política de inversión extranjera”<sup>83</sup>, y para llevar un buen control sobre uniones de sociedades. Esta obligación de establecer el nombre y datos del socio, tanto en las acciones como en el libro de Registro de Accionistas, ha sido objeto de críticas; pues, si bien como el mismo nombre de esta sociedad lo dice, el anonimato de los socios es considerado elemento fundamental de su naturaleza. Por ello, al controlar este punto se llega a tergiversar la esencia de la sociedad anónima; para los críticos de esta reforma, las acciones al portador constituyen el tipo de acción por ser utilizada en ella.

Las acciones de este tipo de sociedad pueden ser comunes, también conocidas como ordinarias y por otro lado las acciones privilegiadas; las primeras otorgan iguales derechos a sus propietarios, representan partes iguales del capital social y deberán ser nominativas; las segundas, otorgan algunos derechos que son consignados en los estatutos de la sociedad. Al respecto, la Corte Suprema de Justicia ha determinado que:

“ La acción ordinaria es la común, carente de beneficios especiales, representa una parte del capital social, el titular tiene

---

<sup>83</sup> GONZALEZ FALLAS Jorge. Op. Cit. Pág. 112-113.

derechos societarios para fijar la organización, percibir dividendos y recibir, en caso de liquidación, la cuota-parte social. La acción privilegiada, aparte de las características propias de la ordinaria, tiene respecto de éstas ciertas prioridades, otorgando al titular distintos derechos de mayor beneficio, mayores ventajas, en cualesquiera de los aspectos definidos por los socios”.<sup>84</sup>

El Capital Social, requisito infaltable de la sociedad va de la mano de las Acciones, las cuales son el elemento que lo representa y que permiten al socio ejercer los derechos de socio que en ellas se reflejan.

#### 5. Función económica de la Sociedad Anónima

Como se ha podido apreciar, los órganos que constituyen la sociedad anónima, la convierten en la forma legal más apropiada para el manejo de grandes capitales, a pesar de existir otros tipos de sociedades y de las formas en que se pueden desarrollar los comerciantes ya sea individual (ó en una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada) o de forma grupal (sociedades de personas ó de capitales). Para los países más desarrollados la “institución jurídica fundamental, a través de la cual se ejerce la mayor parte de la actividad económica privada (y pública) es la sociedad anónima”.<sup>85</sup>

La necesidad de adaptación que sufren las empresas, los grandes movimientos de capitales, los gastos, compras de maquinaria, la búsqueda por mejorar sus recursos humanos y profesionalizarlos cada día más en el mundo competitivo de tiempos pasados y en mayor medida en la actualidad, son problemas empresariales que sólo han logrado ser cubiertos por medio de la Sociedad Anónima. Por esta razón, se ha llegado a decir que: “El orden de la sociedad anónima demuestra la importante función económica que esta clase

---

<sup>84</sup> Sentencia N° 293 de las 15:20 horas del 3 de octubre 1990. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

<sup>85</sup> CERTAD MAROTO Gastón. (2006). La influencia de la Sociedad Anónima en la Evolución del Derecho de Propiedad. Recopilación Derecho Comercial II. Universidad de Costa Rica. Pág. 508.

de sociedades desempeña como instrumento de las grandes empresas industriales, bancarias o mercantiles propiamente”.<sup>86</sup>

Estas importantes características, vistas a lo interno de la S.A se ven intensificadas con su cualidad de responsabilidad limitada. Esto, ayuda de forma fundamental a dividir las consecuencias entre el poder sobre ella y las consecuencias, producto de los riesgos asumidos durante las gestiones negociables. De esta manera, la capacidad de adaptación de este tipo de sociedad se presenta como el mecanismo adecuado para resistir los embates de la economía; de allí la importancia que se le ha concedido y las formas en que se ha regulado ese uso.

#### **CAPÍTULO IV: SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA**

La sociedad de responsabilidad limitada ha sido dejada de lado por parte de los operadores del Derecho. Es fácil ver en Costa Rica la utilización de figuras comerciales, sin embargo a ella no se le ha dado la importancia que posee en esencia para hacerse cargo de las pequeñas empresas.

La jurisprudencia, sin embargo, se ha encargado de darle una descripción a este tipo de sociedad, en tal sentido ha mencionado lo siguiente: “la Sociedad de Responsabilidad Limitada en Costa Rica, es una sociedad comercial que no puede constituirse por suscripción pública, formada por socios que pueden ser personas físicas o jurídicas, y cuya responsabilidad se limita a sus aportes, salvo los casos en que la ley amplíe esa responsabilidad. Su capital está representado por cuotas nominativas que sólo serán transmisibles mediante las formalidades señaladas por la Ley y nunca por endoso. Precisamente, una de las características de este tipo de sociedades, es que el capital social se divide en

---

<sup>86</sup> GONZALEZ FALLAS Jorge. Op. Cit. Pág. 104.

principio y de acuerdo con la doctrina más generalizada, en cuotas de igual valor, las cuales no pueden ser representadas por títulos, negociables o no”.<sup>87</sup>

Estas características aportan una idea de la estructura jurídica de la sociedad de responsabilidad limitada. Sin embargo, a pesar de sus diferencias notables con la sociedad anónima, éste tipo de sociedad conforma en sí una sociedad de capitales, que puede ser explotada si se llegan a difundir sus ventajas como un medio jurídico idóneo para los pequeños comerciantes.

## **SECCIÓN A: REFERENCIA HISTÓRICA**

La Sociedad de Responsabilidad Limitada se consideró como el instrumento jurídico convocado a cubrir las necesidades de las pequeñas empresas; por ello sus órganos se han creado más simples y adecuados para las empresas familiares.

Su nacimiento se dio en Inglaterra con las “Private Company” y en Alemania con el nombre de “Sociedad de Responsabilidad Limitada”, que se reglamentó en debida forma, por la Ley de 29 de abril de 1892.”<sup>88</sup> Posteriormente durante su desarrollo en Francia se le conoció como Sociedad Anónima con la ley de 23 de mayo de 1863; más adelante, la ley del 7 de marzo de 1925 se le regula con las características que posee hoy.

En Costa Rica, se establece la Sociedad de Responsabilidad Limitada por primera vez con la ley del 25 de agosto de 1942, conocida como Ley sobre Sociedades de Responsabilidad Limitada. Posteriormente entra en vigencia el Código de Comercio de 1964, donde, como nos indica Gastón Certad se insertaron algunas “disposiciones nuevas”, esto es, no contempladas en la ley del 42, normas todas traídas de la disciplina de las

---

<sup>87</sup> Sentencia N° 102 de las 9:00 horas del 13 de marzo 2001. Tribunal Segundo Civil, sección II.

<sup>88</sup> González Fallas Jorge. Op. Cit. Pág. 98.

sociedades anónimas e injertadas en las de la S.R.L., lo que nos permite afirmar, sin temor a equivocarnos, que esta clase de sociedad debe ser considerada en nuestro país, desde 1964, como otra sociedad de capitales.

La Sociedad de Responsabilidad Limitada que se conoce hasta el día de hoy, es aún la introducida en el Código de 1964 y mantiene los rasgos que le aportaron la singularidad con la que se conoce hoy.

## **SECCIÓN B: CONCEPTO**

Este es otro tipo de sociedad de capital, se ha conceptualizado para empresas pequeñas, por la configuración que le ha dado la legislación comercial al capital social, su representación y transmisión; por lo que en Costa Rica es menos utilizada. Por otra parte y, al igual que su predecesora, la sociedad de responsabilidad limitada ha sido desarrollada vastamente en doctrina. Por ello se exponen algunos de los conceptos esbozados por los entendidos en el tema.

Para González Fallas, la sociedad de responsabilidad limitada es:

“ la que existe bajo la denominación o bajo una razón social formada con el nombre de uno o más socios y se constituye entre las personas que solamente están obligadas al pago de sus aportaciones, sin que las partes sociales puedan estar representadas por títulos negociables, ya sea a la orden o al portador”.<sup>89</sup>

Para este autor los elementos de importancia son: la denominación, el elemento personal, y el elemento patrimonial. Además, ahonda en dos temas de importancia: por un lado, el tema de la responsabilidad y por otro la

---

<sup>89</sup> GONZALEZ FALLAS Jorge. Op. Cit. Pág. 98.

participación patrimonial de los socios; esta correspondería a los aportes de los socios y son denominadas cuotas de participación y no se constituyen en títulos negociables. Esto último es una de las principales características que la distinguen la sociedad de responsabilidad limitada de la sociedad anónima.

Certad Maroto, delimita la sociedad de responsabilidad limitada como:

“ una forma de asociación comercial de tipo cerrado o familiar, especialmente orientada hacia el desarrollo de empresas en las que se manifiesten algunas huellas del *intuitus personae* de la sociedad en nombre colectivo. Además, esta forma de sociedad está destinada especialmente a servir de instrumento legal de desarrollo de empresas medianas y pequeñas”.<sup>90</sup>

Es interesante cómo el profesor Certad define este tipo de sociedades, ya que lo hace de una manera romántica y muy apegada a su deber ser, desarrollo histórico y doctrinariamente. No obstante, en la actualidad costarricense, la sociedad de responsabilidad limitada, es reducida a una variación de la sociedad anónima, donde sus principales limitantes son: la cantidad limitada de cuotistas, la responsabilidad legal existente para los socios que excede su aporte y finalmente los obstáculos legales existentes para el ingreso o salida de los cuotistas. Esto se puede ilustrar un poco con la siguiente definición.

El Código de Comercio la define de la siguiente forma:

“En la Sociedad de Responsabilidad Limitada los socios responden únicamente con sus aportes, salvo los casos en que la ley amplíe esa responsabilidad”.<sup>91</sup>

---

<sup>90</sup> CERTAD MAROTO Gastón. (1996). *La Sociedad de Responsabilidad Limitada*. Editorial UACA. San José, Costa Rica. Pág. 37

<sup>91</sup> Código de Comercio. (2004). 17ª Edición. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. San José, Costa Rica. Artículo. 75.

## **SECCIÓN C: CARACTERIZACIÓN JURÍDICA**

A pesar de no ser tan conocida ni utilizada en mayor medida, la sociedad de responsabilidad limitada tiene potencial para ser impulsada por los profesionales en derecho, ya que su estructura está diseñada de una manera que le permita resolver las necesidades de las pequeñas empresas o empresas familiares; por el contrario a la conocida sociedad anónima que es el tipo de sociedad pensada con la firme intención de manejar grandes cantidades de recursos y bienes.

Para algunos autores, la Sociedad de Responsabilidad Limitada es la estructura asociativa alternativa y por ser más simple, más sencilla en sus órganos<sup>92</sup>, la ideal para manejar pequeños capitales.

La responsabilidad limitada de las sociedades mercantiles parece ser uno de los requisitos más conocidos y apetecidos por quienes necesitan una figura legal para desarrollar la actividad mercantil en conjunto.

Al igual que la sociedad anónima, la sociedad de responsabilidad limitada tiene como característica la protección que adquiere el socio sobre su patrimonio personal, ya que éste solo será responsable ante daños a terceros y responde con el aporte dado a este tipo de compañía; se ha dicho que este:

“ elemento caracterizante de estos dos tipos sociales (la s.a. y s.r.l.) no con todos los respectivos patrimonios, sino solo dentro del límite de cuando han aportado; ellos gozan así y en cuanto a los sujetos que operan en el tráfico jurídico sin el respaldo del instrumento societario, y de un privilegio, entendido en el sentido técnico de exención del derecho común pues estos no están obligados respecto a la sociedad más que a realizar la aportación.

---

<sup>92</sup> CORRALES SOLANO Carlos. Op. Cit. Pág. 51.

Débito y responsabilidad subsisten, por ello, exclusivamente frente a la sociedad mientras que en las sociedades de personas responden los socios personalmente, en las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada solo la sociedad con su patrimonio responde de las obligaciones sociales”.<sup>93</sup>

A pesar de esto, el mismo Código de Comercio ha establecido algunas excepciones a la responsabilidad limitada que tienen los socios; a la hora de constituir la S.R.L., por ejemplo, incurren en que los aportes “que no sean dineros”. Si los socios conjuntamente le atribuyen un valor superior al verdadero, responderán solidariamente a favor de terceros por el exceso de valor asignado y por los daños y perjuicios que resultare. También el artículo 18 en su inciso 9 dice que si las aportaciones consignadas como efectivas no llegan a realizarse por culpa o dolo, de alguno de los socios, estos responderán de manera solidaria. Además de esto, las regulaciones de la Sociedad de Responsabilidad Limitada, contempladas en el Capítulo Sexto del Código Mercantil, indican que los socios que permitan el uso de su nombre o apellidos en la razón social, deben responder ante cualquier eventualidad hasta con el mayor de sus aportes. Si se obvia en los documentos sociales o que representan a la sociedad, evitan hacer referencia a que se trata de una S.R.L. (no establecen las palabras Sociedad de Responsabilidad Limitada, Limitada o abreviaciones, posterior a la denominación social), haría merecer, a los socios, un castigo en cuanto a que su responsabilidad pasaría a ser solidaria e ilimitada por los perjuicios ocasionados.

La legislación resguarda la responsabilidad de los socios, al apartarla de la responsabilidad de la sociedad. Sin embargo, algunas actuaciones que ponen en riesgo a las personas que contratan con la sociedad o si los aportes dados por los socios se ven sobrevaluados o no llegan a darse por culpa o dolo

---

<sup>93</sup> CERTAD MAROTO Gastón. Op. Cit. Pág. 50.

de estos; el ordenamiento castiga estableciendo responsabilidades solidarias y hasta ilimitadas.

### 1. Constitución

La constitución de la Sociedad de Responsabilidad Limitada se debe realizar cumpliendo con los requisitos que establece el Código de Comercio en su numeral 18, requisitos que son aplicables a todos los tipos de sociedades mercantiles que permite nuestra legislación.

Sin embargo la legislación le establece la prohibición de constituir una Sociedad de Responsabilidad Limitada por medio de suscripción pública. Esto al parecer es un reflejo de la característica de la confianza o familiaridad de la S.R.L, ya que permite que sea la suscripción privada la que domine la naturaleza de esta sociedad mercantil.

La prohibición de constituir una Sociedad de Responsabilidad Limitada por suscripción pública, parece tener como motivo la naturaleza misma de esta sociedad, ya que su índole más privada y familiar no contrasta con el llamado público a los ahorristas para que suscriban capital de este tipo, situación que tiende a coincidir con la Sociedad Anónima; pues “su natural tendencia a emprender actividades macro-empresariales, unida, claro está, a la representación de las participaciones sociales mediante títulos-valores denominados acciones”<sup>94</sup>; son características que no contempla la S.R.L .

La Sociedad de Responsabilidad Limitada debe constituirse por un mínimo de dos socios o más, pueden ser estos, personas físicas o jurídicas, que quieran intervenir y formar parte de esta empresa en busca de un objetivo. Éste, debe estar especificado en la escritura constitutiva; además, para mantener un control sobre el ingreso de socios, se debe llevar un libro en

---

<sup>94</sup> CERTAD MAROTO Gastón. Op. Cit. Pág.84.

donde debe constar el nombre de los socios, el domicilio y las aportaciones que estos hicieren al ingresar en la S.R.L.

Si bien los requisitos para constituir una sociedad son mínimos, ya que no se pide legalmente un mínimo considerable de capital social para constituir la, sí es necesario proceder a cumplir con el contenido mínimo que señala el Código de Comercio y vigilar por la correcta inscripción en el Registro Mercantil.

## 2. Denominación

Se debe hacer una aclaración sobre la diferencia que existe entre razón social y denominación social, ya que la norma comercial resalta el carácter híbrido que desde sus orígenes pretendió tener esta sociedad. La razón social es el nombre comercial de las sociedades en nombre colectivo y de las sociedades en comandita, que se forman con el nombre y apellido o sólo el apellido de uno o más socios<sup>95</sup>. Por otra parte, se tiene la denominación social que consiste en “el nombre comercial con el cual actúan las sociedades anónimas y se forman libremente, haciendo alusión a su objeto o cualquier otro que los socios tengan por conveniente, permitiéndose hasta el uso de un nombre de fantasía”.<sup>96</sup>

Que exista indistintamente bajo un nombre o bajo una razón social. Esta característica concuerda con este tipo de sociedad que se encuentra entre las sociedades de capital, lo que justifica la facultad de usar una u otra forma para distinguirla. Una u otra deberán ir seguidas de las palabras “Sociedad de Responsabilidad Limitada” o de su abreviatura “S.R.L” o solamente “Limitada” o “Ltda.”<sup>97</sup>

---

<sup>95</sup> *Ibidem*. Pág. 65.

<sup>96</sup> CERTAD MAROTO Gastón. Op. Cit. Pág. 65.

<sup>97</sup> GONZÁLEZ FALLAS Jorge. Op. Cit. Pág. 99.

El Código de comercio indica acerca de la razón social o denominación social lo siguiente:

“Artículo 76: Podrán estas sociedades tener una razón social, o denominarse por su objeto, o por el nombre que los socios quieran darle y será requisito indispensable, en todo caso, el aditamento de “Sociedad de Responsabilidad Limitada” o solamente “Limitada”, pudiéndose abreviar así: “S.R.L”, o “Ltda.”. Las personas que permitan expresamente la inclusión de su nombre o apellidos en la razón social, responderán hasta por el monto del mayor de sus aportes”.<sup>98</sup>

Estos aditamentos que acompañan la denominación social indican la manera en que deben establecerse; es decir, todas las sociedades de este tipo deben obligatoriamente agregar dichas palabras para indicar la naturaleza de la sociedad.

El artículo 77<sup>99</sup> de nuestro Código de Comercio obliga a incluir en los documentos, facturas, anuncios o publicaciones la indicación de que se trata de una Sociedad de Responsabilidad Limitada, ya que de lo contrario, si llegase a omitirse este requisito y en caso de existir perjuicios a terceros, se incurriría en responsabilidad solidaria e ilimitada por parte de los socios.

Dicha limitante traería como consecuencia el rompimiento del principio de responsabilidad de sus socios, ya que se extendería hasta ellos personalmente y no hasta sus aportaciones (como sería lo esencial según el principio de responsabilidad Limitada). Lo anterior “trata de un principio

---

<sup>98</sup> Código de Comercio. (2004). 17ª Edición. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. San José, Costa Rica. Art.76.

<sup>99</sup> Así el Código de Comercio señala: Artículo 77.- En todos los documentos, facturas, anuncios o publicaciones de la sociedad, la razón o denominación deberá ser precedida o seguida de las palabras “Sociedad de Responsabilidad Limitada”, “Limitada” o sus abreviaturas. La omisión de este requisito hará incurrir a los socios en responsabilidad solidaria e ilimitada, por los perjuicios ocasionados a terceros con tal motivo.

generalmente admitido en todas las legislaciones en esta materia, ya que tiene por objeto proteger a quienes contratan con la sociedad”.<sup>100</sup>

Como consecuencia de lo anterior, se debe hacer notar que la legislación costarricense da mayor importancia a la identificación de las sociedades; esto, como protección a terceros que intervengan en la vida económica de la sociedad y que se puedan ver afectados por la omisión a indicar la naturaleza de la sociedad.

### 3. Capital Social

Para la Sociedad de Responsabilidad Limitada, el capital social va a estar representado por cuotas nominativas. Las cuotas son “jurídicamente hablando, el conjunto de derechos, poderes, facultades y obligaciones que la participación en la sociedad procura a cada socio, esto es, lo que se conoce por algunos con el nombre de participación social”.<sup>101</sup>

Estas cuotas nominativas de la Sociedad de Responsabilidad Limitada, tienen características que las hacen diferentes a las acciones de la Sociedad Anónima. El Código de Comercio señala:

“Artículo 78: el capital social estará representado por cuotas nominativas, que sólo serán transmisibles mediante las formalidades señaladas en este Código y nunca por endoso. Los certificados representativos de dichas cuotas se emitirán cuando los interesados lo soliciten y en ellos se hará constar que no son transmisibles por endoso. Todo traspaso de cuotas, para que afecte a terceros, deberá necesariamente constar en el libro de actas o registro de socios de la sociedad, o tener fecha cierta y podrá, además, inscribirse en el Registro Mercantil”.

---

<sup>100</sup>CERTAD MAROTO Gastón. Op. Cit. Pág. 71.

<sup>101</sup>Ibidem. Pág. 75

Sobre la transmisibilidad de las cuotas sociales, el Código de Comercio establece restricciones, ya que no se puede, de ninguna manera, transmitir por endoso; esto, limita la circulación de las cuotas sociales. Sin embargo, este mismo cuerpo legal indica que la manera correcta de transmitirla es por medio de la “Cesión” como lo indica el artículo 85<sup>102</sup> de ese cuerpo legal.

La cesión de cuotas estaría, además, limitada a la aprobación de una determinada cantidad de socios, previamente establecida en el contrato de constitución. Esto refleja la intencionalidad de jurista de mantener en dicha Sociedad de Responsabilidad Limitada el control sobre el ingresos de los socios, característica que expresa de forma clara la voluntad de crear esta figura legal para empresas familiares donde se pueda tener control sobre dicha empresa. Además, hay que hacer referencia a la emisión de las cuotas sociales, ya que si bien se denotan las limitantes a su transmisibilidad; estas cuotas harían únicamente referencia a la condición de socio, es decir son un documento probatorio de dicha condición.

Si bien el capital social de la Sociedad de Responsabilidad Limitada está representada en cuotas sociales, su emisión se produce debido a la solicitud que realiza el socio con motivo de tener un medio para representar su participación. Para describirlo en palabras del profesor Certad “Llegados a este punto, resulta entonces fácil concluir que la cuota, no son otra cosa que la titularidad de aquel conjunto de relaciones (sociales) que surgen del contrato social”<sup>103</sup>

---

<sup>102</sup> Así el Código de Comercio indica: “Artículo 85: Las cuotas sociales no podrán ser cedidas a terceros si no es con el consentimiento previo y expreso de la unanimidad de los socios, salvo que en el contrato de constitución se disponga que en estos casos baste el acuerdo de una mayoría no menor de las tres cuartas partes del capital social.”

<sup>103</sup> CERTAD MAROTO Gastón. Op. Cit. Pág. 79.

#### 4. Administración

Por ser de índole familiar, la administración de la Sociedad de Responsabilidad Limitada posee en su esencia un sistema de administración más simple al de la Sociedad Anónima. La administración se le encarga a uno o varios gerentes o subgerentes, que pueden ser socios o terceros, nombrados durante la reunión de socios o en el mismo acto del contrato social.

La función de los gerentes o subgerentes es de realizar la ejecución de las políticas tomadas durante la Asamblea de Socios. Además, sus obligaciones y facultades deben estar establecidas en la escritura social. Dicha escritura debe dejar claro si las facultades que van a ostentar los gerentes o subgerentes corresponden a apoderado general o generalísimo. Igualmente debe preverse en el pacto constitutivo la forma en la que estos administradores deben tomar decisiones, ya que nuestro Código no aclara de qué forma deben hacerlo.

A pesar de que los socios deben regular en el pacto constitutivo muchas de las funciones, deberes y prohibiciones para el desenvolvimiento de los gerentes y subgerentes, el Código establece también dos prohibiciones para estos funcionarios: en primer lugar quienes ocupen el puesto de administración en la S.R.L. deben abstenerse de realizar, por cuenta propia o en nombre de algún tercero, las operaciones que constituyan el objeto de la sociedad<sup>104</sup>. Esto, a menos que posean la autorización expresa de todos los socios; además de lo anterior tienen prohibido delegar sus poderes<sup>105</sup>, excepción de autorización expresa de la escritura social.

---

<sup>104</sup> Así el Código de Comercio nos indica: "Artículo 90: Los Gerentes o subgerentes no podrán realizar por cuenta propia, operaciones de las que constituyan el objeto de la sociedad, ni asumir la representación de otra persona o sociedad que ejerza el mismo comercio o industria, sin autorización expresa de todos los socios, bajo pena de perder de inmediato el cargo, y reparar los daños y perjuicios que hubieren causado con su proceder."

<sup>105</sup> Así el Código de Comercio nos indica: "Artículo 91: Los gerentes y subgerentes no podrán delegar sus poderes sino cuando la escritura social expresamente lo permita. La delegación que se haga contra esta disposición convierte a quien la hace en responsable solidario, con el sustituto, por las obligaciones contraídas por éste. Sin embargo, los gerentes o subgerentes podrán conferir poderes judiciales."

Otro dato importante sobre los gerentes y subgerentes, es que debe establecerse, en el pacto social, el plazo por el que van a ocupar esa posición, ya sea el plazo de la misma sociedad o “por periodos fijos establecidos en la misma escritura. En este último caso podrán ser reelectos indefinidamente por periodos iguales, sin que sea necesario publicar ni inscribir esa reelección. Esta disposición tiene gran importancia para terceros, y deberán tenerla los demás tipos de sociedades, pues el gerente anterior se tiene por reelecto si en el Registro no consta lo contrario, porque lo que es obligatorio inscribir, es el nombramiento que recaiga en otra persona, pero no si se nombra a la misma que ejercía la gerencia en el período anterior”.<sup>106</sup>

Sin embargo, los gerentes o subgerentes tienen la obligación de desempeñar bien su cargo y cumplir con los mandatos, tanto de las Junta de Socios como del pacto constitutivo, so pena de sufrir alguna de las consecuencias que el Código de Comercio prevé, tal es el caso de perder el cargo y hacerse responsables por daños y perjuicios provocados<sup>107</sup>. También, el gerente se ve obligado a responder personal y solidariamente con la sociedad, respecto de terceros, de los daños y perjuicios, del mal desempeño o de la violación a la ley y la escritura social que ocasionare durante su gestión.

Un detalle importante, del que se debe hacer referencia, es que legalmente no está establecido un órgano de vigilancia para la Sociedad de Responsabilidad Limitada; pero, tampoco se prohíbe la constitución de éste. Por ello, en los estatutos se puede crear y regular lo que se considere conveniente sobre este tema; dado lo anterior, se puede hacer un órgano similar al de la Sociedad Anónima, encargado de velar por los órganos de dirección y administración de la sociedad. Además se le debe hacer frente a sus obligaciones; sin embargo, como se dijo, los socios son los llamados a decidir si se crea o no este órgano.

---

<sup>106</sup> GONZÁLEZ FALLAS Jorge. Op. Cit. Pág. 101.

<sup>107</sup> Código de Comercio. (2004). 17ª Edición. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. San José, Costa Rica. Artículo 90.

## 5. Asamblea de Socios

Los socios conforman el órgano de mayor importancia en la Sociedad de Responsabilidad Limitada, ya que La Junta de Socios es el órgano supremo de la Sociedad y el que establece las políticas por seguir; es el órgano de decisión.<sup>108</sup>

La Asamblea de Socios es el órgano de la sociedad que se encarga de dar las pautas por seguir; es decir, establece las políticas de la sociedad. Estas, deben ser acatadas y aplicadas por el órgano administrativo, al cual le corresponde la ejecución de las medidas. Nuestra legislación mercantil establece algunas obligaciones para la Asamblea de Socios, entre ellas se encuentra que debe reunirse una vez al año, según la fecha establecida en el contrato social. La convocatoria a Asamblea le corresponde al gerente y éste debe realizarla por medio de “carta certificada ó por otro medio que permita demostrar la convocatoria, con ocho días de anticipación por lo menos, y debe contener el orden del día. Podrá prescindirse del trámite de convocatoria cuando está representada la totalidad del capital social”.<sup>109</sup>

Los temas que debe conocer La Junta Directiva en dicha reunión, son de vital importancia para la correcta guía de la S.R.L, ya que se va a conocer sobre inventarios y balances. Deben decidir sobre el nombramiento de los gerentes o subgerentes; estos, se encargan de ejecutar las medidas por cumplir, para llevar a feliz término su objetivo. Los acuerdos tomados en las Asambleas, deben aprobarse por mayoría simple “a menos que el contrato social o la ley exija una mayoría más elevada”.<sup>110</sup> Sin embargo, algunos acuerdos deben tomarse por unanimidad, tal es el caso del aumento de capital, cambio de objeto; estos últimos temas resultan de vital importancia para la

---

<sup>108</sup> GONZÁLEZ FALLAS Jorge. Op. Cit. Pág.100.

<sup>109</sup> Código de Comercio. (2004). 17º Edición. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. San José, Costa Rica. Artículo 94.

<sup>110</sup> Ibidem.

empresa, por lo que es indiscutible la razón de establecer dicha mayoría de aprobación.

Es importante mencionar que los socios tienen derecho a un número de votos igual al de las cuotas que posean y pueden ejercer este derecho actuando personalmente o enviando un apoderado. Nuestra legislación permite tanto un apoderado general, generalísimo o especial o puede hacer uso de un tercero y autorizarlo por medio de carta-poder.

## **CAPÍTULO V: ANÁLISIS DE LA COMPAÑÍA OFFSHORE**

El desarrollo de la economía de las naciones, ha desencadenado una serie de acciones por parte de los Estados, así como de los privados, las cuales van dirigidas a la expansión y entrelazamiento de las relaciones económicas en el plano internacional. El crecimiento conjunto de los distintos espacios económicos y la intensificación de la división del trabajo internacional han motivado que las empresas utilicen los mercados extranjeros, no solamente como una probabilidad para el consumo, sino también, cada vez más, como una posibilidad para la producción.<sup>111</sup> Todo esto es conocido como el proceso de regionalización y, en un futuro no muy lejano, la globalización de los mercados.

Es evidente que con una evolución del capitalismo a nivel mundial, el derecho, así como sus figuras, deben responder de la manera más favorable y rápida, adaptándose a las nuevas exigencias de las realidades de los mercados.

Una de las respuestas, ha sido la introducción de la figura de la sociedad offshore, que se refiere a sociedades “fuera de” la legislación nacional en

---

<sup>111</sup> TIEDEMANN Klaus. (1976). Empresas multinacionales y delincuencia fiscal. Revista. Anuario de Derecho penal y ciencias penales. Tomo XXIX, fascículo III. Madrid, España. Pág. 487.

donde opera, o sus subsidiarias. La magnitud y potencia financiera de estas figuras, les confiere un enorme poder, que, como todo poder, sea político, económico o de otra naturaleza, induce al abuso.<sup>112</sup>

## **SECCIÓN A: REFERENCIA HISTÓRICA**

La sociedad offshore, tiene su origen en las sucursales de bancos y financieras establecidos en países con legislación y control fiscal relajado. Originalmente, se usó el término de “offshore” para designar cualquier actividad financiera que realizara el banco fuera del territorio donde fue constituido. Finalizada la Segunda Guerra Mundial, la banca offshore cobró mayor vigencia y se desarrolló con fuerza debido al éxito de los centros financieros internacionales, la búsqueda de mayor competitividad en los mercados internacionales, así como la imposición de regulaciones bancarias de tipo proteccionista. De esta forma la actividad bancaria offshore, nació como un mecanismo para maximizar los beneficios de las operaciones bancarias, tanto para los bancos y los grupos financieros en general, como para los clientes.

Con este nuevo mecanismo, se lograría buscar las mejores alternativas, para realizar, desde el exterior, operaciones bancarias que se rigieran bajo la legislación del país en el exterior. Se supone, en principio, que esta es más beneficiosa, al surtir la consolidación de los efectos materiales en el país desde donde se llevan a cabo.<sup>113</sup>

Actualmente el fenómeno de la banca offshore ha sido y sigue siendo estudiado tanto por el gremio académico, como por órganos represores, debido a los abusos financieros y políticos que se dan. Esto, tiene una implicación directa en el ámbito social, ya que los orígenes de los fondos difuminados a través de estas figuras, son, en su gran mayoría, ilícitos.

---

<sup>112</sup> *Ibidem.*

<sup>113</sup> GONZÁLEZ UGALDE Criss. (2005). Apuntes sobre la Banca Offshore y Secreto Bancario. Artículo, Memorias de Derecho Bancario. Federación Latinoamericana de Bancos. San José, Costa Rica. Pág. 3

Al igual que la banca, las sociedades offshore, son concebidas, no solo como aquellas nacidas e instaladas en paraísos fiscales, sino que el concepto es más amplio, en la cual se incluyen a sociedades mercantiles por sí solas, o bien aquellas matrices o subsidiarias que forman parte de un engranaje corporativo más completo; pero, que en todos los casos ellas se encuentran fuera del marco territorial donde operan. Esto ha generado un replanteamiento de las nociones conceptuales de territorio aplicables a las sociedades mercantiles.

## **SECCIÓN B: CONCEPTO**

La palabra del idioma inglés “**Off shore**” significa “Fuera de la Costa” o a “poca distancia de la costa”, inicialmente se utilizó para hacer referencia a entidades bancarias que se encuentran en países conocidos como paraísos fiscales, los cuales les facilitaban ciertas condiciones económicas; esto los hace lugares más beneficiosas que sus países de origen. Algunas de estas ventajas son, por ejemplo: “condiciones atractivas para sus operaciones financieras, basadas esencialmente en la exención fiscal y la confidencialidad”<sup>114</sup>; lo que permitió el desarrollo de algunas islas del Caribe que en un principio tenían limitadas oportunidades de crecimiento.

El posterior desarrollo del comercio y por supuesto el crecimiento empresarial, originó la búsqueda, por parte de estas empresas en expansión, de lugares que les significaran mejores condiciones fiscales que los países donde fueron constituidas.

La empresa Off Shore es una empresa que ha encontrado fuera de su país de origen, atractivos de diversa índole (fiscal, confidencialidad), por lo que

---

<sup>114</sup> PORRAS VARGAS Manuel. (2004). Supervisión y Regulación de la Banca Off Shore en Costa Rica. Tesis para obtener el grado de Licenciatura en Derecho. Campus Rodrigo Facio: Universidad de Costa Rica. Pág. 24

buscan establecerse en los paraísos fiscales más conocidos, esperando obtener ganancias y ventajas por sobre sus competidores.

## **SECCIÓN C: CARACTERIZACIÓN JURÍDICA Y ELEMENTOS**

La sociedad offshore es una sociedad mercantil que contiene todos los elementos básicos y además debe cumplir con todos los elementos necesarios para poder ser inscrita y registrada en el país de su constitución. Como ya se dijo, la importancia de esta radica en que no va a ser utilizada en el país en donde es constituida, sino que su actividad y operaciones se da en un tercer país.

### **1. Efectos de inscripción**

Las sociedades offshore pueden cumplir con el requisito de publicidad o no en el país en donde ejercerán sus actividades y eso depende de lo que se desea realizar con ellas.

Un ejemplo explicativo de una situación en la cual una compañía offshore no va a necesitar registrarse ante el órgano estatal correspondiente, es en los casos en donde los accionistas la constituyan con el único fin de que la sociedad offshore sea holding de las sociedades operantes o activas en el territorio nacional, por ello las utilidades generadas, por éstas últimas, serán reportadas a la sociedad offshore y así quedarán fuera del marco legal de la nación.

La situación descrita anteriormente es de suma importancia para el supuesto planteado en la hipótesis del presente trabajo. Esto debido a que todas las utilidades al ser exportadas serán sometidas a la legislación tributaria del país receptor. En tales situaciones se acentúan los problemas de elemento territorial de las sociedades; esto repercute en la correcta aplicación de la

legislación tributaria. Ante esto, González Fallas, refiriéndose a materia tributaria, específicamente el impuesto sobre la renta, afirma:

“Respecto a los negocios situados, desarrollados y que tengan efecto en el extranjero, estarán exentos de dicho impuesto. Quiere decir entonces que los negocios generados y perfeccionados en Costa Rica, no pagarán impuestos de la renta por ese solo motivo, solamente que se desarrollen o tengan efecto en Costa Rica, aún cuando se hayan celebrado en el extranjero”.<sup>115</sup>

En el caso de que los accionistas fundadores de una offshore deseen realizar cualquier tipo de actividad en algún país, ellas deben registrarse ante el órgano estatal respectivo y le dará publicidad a la existencia de la misma. Es el caso de las sociedades extranjeras que deseen comprar, vender o enajenar bienes, tener subsidiarias, etc., necesariamente deberán cumplir con ciertos requisitos formales de inscripción para la validez de los actos que ejecuten.

En el caso específico costarricense, el Código de Comercio, en el capítulo onceavo, determina las formalidades que deben seguir las empresas extranjeras para que puedan operar en Costa Rica. Es así como el legislador determinó que una sociedad offshore puede operar mediante un representante o bien inscribiendo una sucursal, para lo cual deberán necesariamente cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 226 y siguientes.<sup>116</sup> Una vez que la sociedad se encuentra reconocida por el sistema jurídico costarricense, ésta deberá someterse a la legislación vigente.

---

<sup>115</sup> GONZALEZ FALLAS Jorge. Op. Cit. Pág. 86

<sup>116</sup> El procedimiento establecido en el Código de Comercio para el establecimiento de una sucursal, es que la sociedad extranjera constituya un apoderado generalísimo para que represente a la sociedad en cualquier negocio o acto de ésta. En el poder debe consignarse: el objeto de la sucursal, y el capital que le va a ser asignado; el objeto, capital, indicación de las calidades de los personeros o administradores de la sociedad extranjera; la manifestación expresa por parte del representante, a que éste y la sucursal, quedan sometidos a las leyes y jurisdicción costarricense en cuanto a los actos o contratos que celebren o se ejecuten dentro del territorio nacional, y que renuncian a las leyes de su domicilio; finalmente que el otorgante del poder tiene personería suficiente para hacerlo.

No obstante, la problemática territorial prevalece en casos de renta y reporte de dividendos, ya que estos, necesariamente deberán regresar a la casa matriz, o sea el país de origen de la sociedad offshore. Un análisis más profundo del planteamiento anterior sería realizado en los títulos siguientes

## 2. Origen de la problemática de la nacionalidad de las sociedades

Desde un plano macro, las sociedades offshore plantean una serie de problemáticas legislativas y territoriales importantes y obligan al derecho a doblegar sus figuras para calzar con los nuevos estándares internacionales de los mercados regionales y globales. Temas como jurisdicción, norma aplicable, tax sparing y responsabilidad, se ven enfrentados a esta nueva realidad económica.

Existen limitantes preexistentes, delimitadas en las legislaciones de cada nación, específicamente en relaciones financieras y bancarias, acceso a secreto bancario, mínimos y máximos para transacciones, supervisión constante de órganos especializados, legislación y trámites especiales para evitar el blanqueo de capitales, así como aplicación local de las normativas internacionales referentes a éstos temas. Todo esto hace que los ciudadanos busquen formas que faciliten y agilicen al máximo sus actividades. Por ello, muchas veces se recurren a sociedades offshore constituidas en los países que contengan un régimen institucional, administrativo y jurídico que más se ajusten a sus necesidades.

Arias Córdoba resume esta problemática de manera muy acertada, a lo cual señala:

“El problema de la nacionalidad de las sociedades se presentó originalmente, a efecto de la determinación del carácter de “enemigo” de las sociedades en ocasión al secuestro de bienes de

enemigos en el curso de la primera guerra mundial y que se plantea con relación a las sociedades formuladas artificialmente para escapar a las leyes de bloqueo económico. Hoy se plantea por diversos motivos, sea la barrera a la penetración de grupos multinacionales o si se quiere preservar el territorio de maniobras de firmas multinacionales susceptibles a torcer el juego de concurrencias sobre los mercados nacionales y en general con relación a la legislación antitrust, en general, se establecen medidas discriminatorias entre sociedades nacionales y extranjeras, que pueden llevar a la constitución de una sociedad en el país para evadirlas o según el caso, a la constitución de una sociedad en el extranjero con ese mismo objeto".<sup>117</sup>

### 3. Problemática que puede implicar la nacionalidad de la sociedad y el fraude de ley

Es necesario establecer que las sociedades offshore, al igual que cualquier instrumento jurídico, no son negativas ni perjudiciales en sí mismas, claro está que los efectos jurídicos que devengan de la forma específica y la intencionalidad de su utilización, pueden ser realmente nocivos al marco de seguridad de un país. Al crearse la compañía extranjera libremente, y adquirir una personalidad se le dota de atributos o cualidades legalmente conferidos, precisamente la nacionalidad que no es la de sus socios, sea, una nacionalidad ficticia. Que los socios decidan inscribir una sociedad en un país distinto a su domicilio, no se constituye en un abuso de derecho. Éste se constituye cuando una ley establece una prohibición, imposición o límite a determinada persona, una actividad o la celebración de determinados negocios jurídicos, y esta prohibición, imposición o limitación es burlada haciendo que una sociedad actúe en su lugar.

---

<sup>117</sup> ARIAS CÓRDOBA Fabio Alberto. (1991). Sociedades de nacionalidad aparente. Revista IVSTITIA. San José, Costa Rica. Año 5, N° 54, Junio. Pág. 7.

La doctrina, se ha replanteado los parámetros establecidos para determinar la nacionalidad de las sociedades, con el fin de resolver los agujeros legislativos existentes. Se plantea un conflicto de aplicación de los conceptos usuales de territorialidad, como lo son los principios de “locus regit actum” y “lex loci contractus”; se refieren al sometimiento de la sociedad al domicilio de los socios o bien al domicilio social, ya que su aplicación trae aparejado una serie de problemas mayores que aquellos que se pretenden resolver, al optar por tan fácil criterio de determinación de la nacionalidad. Tratar de establecer la nacionalidad de la sociedad por medio del lugar de constitución de la sociedad, permitiría la formación de sociedades fantasmas, las cuales en tanto realizan negocios de su giro, en forma activa, dentro de la jurisdicción de tales países, eluden la normativa del país en la cual se encuentra limitados, ya que basta investigar cuál país es más beneficioso para el giro que se desee desarrollar y ahí se constituirá la sociedad.<sup>118</sup>

Arias Córdoba, señala una serie de situaciones de las que las sociedades offshore se ven abstraídas por su calidad extranjera, y específicamente toca el tema de la contratación administrativa, la quiebra y materia fiscal. En materia fiscal se indica que:

“ el genuino campo de la fuga fiscal internacional utilizando las diferencias fiscales entre los Estados, lo representan aquellos casos en que son transferidos valores patrimoniales y rentas a una sociedad filial, aunque legalmente independiente, en un Estado fiscalmente favorable, sobre todo en los llamados paraísos fiscales. Se habla de sociedades de base, pues sirven de plataforma o base para la actividad comercial o inversora, utilizándola para ponerse al abrigo del portador de la soberanía fiscal interna eludiendo los impuestos. Frecuentemente se le transfieren patentes, licencias, bienes inmateriales para acreditar

---

<sup>118</sup> ARIAS CÓRDOBA Fabio Alberto. Op. Cit. Pág. 6.

las rentas de capital y derechos de licencias como ingresos de estas sociedades en el extranjero, y deducirlos de sus declaraciones de renta en el país”.<sup>119</sup>

Si se retoma el problema de la determinación de la nacionalidad de las sociedades a través del domicilio de los socios o bien por el lugar de constitución de la sociedad, se caería en el error de admitir el fraude de ley, al fomentar la emigración a aquellos Estados más favorables. En cuanto a la nacionalidad de los socios, es posible que existan sociedades constituidas por personas de diversa nacionalidad o bien que sea difícil establecerlo. Aunado a esto, llevar un registro fehaciente de los socios es contrario, muchas veces, a la naturaleza anónima que encierran las offshore, así como la imposibilidad de llevar un rastro exacto del ingreso y salida de los socios, principalmente en el caso de las sociedades que admiten el ingreso de acciones al portador y no se registran las transferencias de las mismas en ningún libro de actas de la compañía. Por otra parte, atenerse al lugar donde se integra el capital social, puede ser que no coincida con el verdadero origen de los capitales o bien puede realizarse en diversos países, principalmente en el caso de que se trate de relaciones entre subsidiarias, matrices y las personas físicas que se encontrarían al final de la cadena. Ahora bien, determinar la nacionalidad de las sociedades de acuerdo a su actividad y principal desarrollo y explotación, no es más favorable que las anteriores opciones, ya que ésta puede darse en distintos países, sea simultanea o sucesivamente.<sup>120</sup>

Como respuesta a esta problemática de cerrar la brecha conceptual y realidad, los tribunales y la doctrina se vieron obligados a descorrer el velo artificial de la sociedad y a juzgar conforme a la realidad.<sup>121</sup>

---

<sup>119</sup> Ibidem.

<sup>120</sup> Ibidem. Pág. 8

<sup>121</sup> Ibidem.

4. Creación de la teoría de control para determinar nacionalidad.

Se ha creado la teoría de control para determinar la nacionalidad de las sociedades, la cual trata de sobrepasar la abstracción de la sociedad y basándose en criterios de realidad para determinar el origen del control de la sociedad. Cuando se refiere al control, se refiere al origen de la dirección de la sociedad, ya sea por medio de los directores administrativos o socios de la misma. Una sociedad está sometida a control cuando alguien (persona física, sociedad, grupo, consorcio, sindicato, entre otros) está en condiciones de imponerle las directrices para su gestión, con cierta continuidad o permanencia.<sup>122</sup> Esta teoría tiene especial relación con el tema del holding empresarial, ya que se parte del supuesto en el cual la sociedad offshore es una matriz y las sociedades operantes son las subsidiarias. Generalmente el control se ejerce mediante la participación mayoritaria en el capital de una sociedad en otra. La socia o accionista mayoritaria le impone, en consecuencia, las directivas a la sociedad controlada. En tales casos la sociedad “controlante” es la matriz y “controladas” son las filiales.<sup>123</sup>

En resumen, las sucursales son consideradas una dependencia, un desprendimiento de la sociedad matriz extranjera, con capacidad para realizar actos comerciales, pero que carecería de personalidad jurídica, ya que se establece al grupo como un todo y sus actos le serían imputados a la sociedad matriz.<sup>124</sup> Es decir que las obligaciones de la sucursal se pueden atribuir jurídicamente a la matriz. La sociedad responde con la totalidad del patrimonio por las obligaciones que contraigan la sucursal o agencia en el país extranjero.<sup>125</sup>

---

<sup>122</sup> VILLEGAS Carlos Gilberto. Op. Cit. Pág. 639.

<sup>123</sup> Ibidem.

<sup>124</sup> VILLEGAS Carlos Gilberto. Op. Cit. Pág. 416.

<sup>125</sup> Ibidem. Pág. 417.

La contradicción existente en la imputación de los actos de la sucursal a la matriz, radica en la personalidad reconocida que tiene la primera, ya que esta es, ante cualquier tercero, una sociedad aparte a la matriz.

Esta teoría permite usar criterios más realistas, y donde el concepto de domicilio social pasa a ser un criterio más formal y derivado de la voluntad individual de los socios constituyentes y del legislador. De igual forma, ella es calificada por la doctrina como una manifestación a la desestimación de la personalidad y es utilizado como un medio para penetrar dentro de ella a fin de detectar si sus órganos de administración y dirección, se encuentran vinculados o reciben instrucciones de extranjeros.<sup>126</sup>

## **CAPÍTULO VI: HOLDING EMPRESARIAL**

La búsqueda por mejorar las condiciones de los comerciantes y obtener el mayor beneficio económico, al realizar determinado negocio, ha provocado que se empleen los instrumentos legales de diversas formas. Estas combinaciones de figuras jurídicas dieron como resultado la utilización de lo que hoy se conoce como “holding empresarial”.

Los “Holding” componen agrupaciones de sociedades, que forman conglomerados empresariales y que, a pesar de que cada una mantiene su personalidad jurídica y todas las características que esto conlleva, son presididas por la empresa “Madre”; es decir, la poseedora de las acciones de las otras empresas llamadas filiales o las “holding, que se encargan de desarrollar las directrices que les son remitidas.

---

<sup>126</sup> ARIAS CÓRDOBA Fabio Alberto. Op. Cit. Pág. 8.

## **SECCIÓN A: CONCEPTO**

La agrupación de sociedades no es un fenómeno reciente. Las agrupaciones de sociedades o compañías Holding, consisten en “sociedades que tienen por objeto la adquisición de participaciones de otras sociedades, el financiamiento y coordinación técnica y financiera de la sociedad en que participa.”<sup>127</sup>

Fabio Arias Córdoba, al describir este esquema indica que:

“El grupo de sociedades se presenta como el esquema jurídico para la unión bajo un único control y dirección, del patrimonio de diversas sociedades que operan en la misma actividad o como parte de un ciclo productivo. Su formación es, entonces, el instrumento mediante el cual diversas empresas pueden integrarse en un complejo unitario, o bien el medio por el cual una empresa puede transformarse confiriendo independencia formal o algunos sectores, último caso en que se configura la formación del grupo como instrumento de la más eficaz organización de empresas, de descentralización de su actividad en administraciones separadas y distintas responsables”.<sup>128</sup>

Del anterior concepto se puede destacar, como característica, la obtención del control que adquiere la sociedad madre; esto trae como consecuencia la posibilidad de disponer sobre la forma de organización de la unidad de las sociedades.

Las holding empresariales generalmente se constituyen en países que les proporcionen beneficios fiscales. Por esta razón es común ver este tipo de

---

<sup>127</sup> *Ibidem.*

<sup>128</sup> Arias Córdoba Fabio Alberto. (1991). La Concentración de empresas en Grupos de Sociedades y la Unidad de la empresa. Revista IVSTITIA N °. 59. San José, Costa Rica. Pág. 12.

agrupaciones en los denominados Paraísos Fiscales<sup>129</sup>, donde establecen la sociedad propietaria (madre) de las acciones de las empresas filiales, habitualmente con la intención de lograr beneficios sobre las cargas tributarias; estas, son más escasas y la legislación es más flexible sobre estos temas.

La jurisprudencia costarricense ha señalado que: “la preocupación por la existencia de grupos económicos surge a raíz de asuntos de naturaleza fiscal, responsabilidad y quiebras (“disregard” en el derecho de los Estados Unidos)”<sup>130</sup>.

Ella también ha estudiado las empresas Holding en diversas ramas del derecho y la aplicación de este tipo de empresas en lo tributario. Por ello, se han referido a éstas como:

“Los de grupos de sociedades, que sin dejar de perder su individualidad desde el punto de vista jurídico, funcionan unidas bajo un único control y dirección patrimonial, para operar en la misma actividad o como parte de un ciclo productivo y de mercadeo. Lo anterior, es lícito, en el tanto tienda a la eficiencia y a la adaptación frente a las necesidades de expansión del comercio nacional o internacional”.<sup>131</sup>

Siguiendo con esta línea de pensamiento la Sala Primera de la Corte ha descrito a las Holding empresariales como:

“Las agrupaciones de interés económico, suponen la existencia de varias empresas que, conservando su entidad jurídica y patrimonios propios, están unidas por vínculos diversos, en virtud

---

<sup>129</sup> Entiéndase paraíso fiscal como aquel territorio o Estado donde ciertos impuestos son muy bajos o carecen de legislación que establezca ciertos actos como hechos generadores. Por lo general tienen otro tipo de “facilidades” para diferentes categorías de personas y compañías, como lo es la banca offshore, el secreto bancario, poca o nula regulación y fiscalización de los orígenes de los dineros que captan, etc.

<sup>130</sup> Sentencia N° 261 de las 8:05 horas del 11 de abril 2008. Sala Primera de la Corte.

<sup>131</sup> Sentencia N°. 158 de las 10:40 horas del 17 de mayo 2002. Tribunal Contencioso Administrativo. Sección I.

de los cuales, una de ellas, la sociedad controladora (“madre”), gobierna la gestión de una o más filiales”.<sup>132</sup>

Tanto la doctrina como la jurisprudencia han estudiado este tema, las estructuras del holding se han usado como escudo para proteger activos. Además, su uso se ha ampliado para buscar la tutela de patentes, marcas, fórmulas y otros usos que resguardan a las empresas subsidiarias de ésta.

Las empresas holding son un método utilizado para manejar a la empresa en la sociedad capitalista en la que vivimos y trae como característica el ser un conglomerado de empresas lideradas a la empresa madre. Posee el control de las acciones y la disposición de las políticas que han de seguir las empresas filiales; estas, a pesar de poseer su personalidad jurídica, pasan a formar parte de una unidad (empresarial) que persigue una finalidad.

## **SECCIÓN B: CARACTERÍSTICAS**

### **1. Identidad económica de grupo**

La sociedad Holding, se define como aquella sociedad que es propietaria de las acciones de otras sociedades. Con ello se genera un agrupamiento de empresas en busca de beneficios económicos de diversa índole. Como señala Dobson; tal “unidad” de decisión o dirección unificada es la característica más ostensible del grupo societario.<sup>133</sup>

La teoría de la identidad económica de grupo (o teoría de la unidad de la empresa) se generó gracias a Berle. Según este autor: “en el grupo y en la relación sociedad matriz-sociedad filial, no obstante existir varias personas jurídicas, hay una sola empresa y la realidad económica debe imponerse a las

---

<sup>132</sup> Sentencia N°. 261 de las 8:05 horas del 11 de abril 2008. Sala Primera de la Corte.

<sup>133</sup> DOBSON Juan M. (1985. El Abuso de la personalidad Jurídica en el derecho privado. Ediciones Desalma, Buenos Aires, Argentina. Pág. 356. Mencionado por Arias Córdoba Fabio Alberto. (1989). Op. Cit. Pág. 17.

diferencias aparentes derivadas de la pluralidad de personas jurídicas, razón por la cual las responsabilidades de la matriz deben ser tratadas de acuerdo con tal realidad y no con la realidad legal”.<sup>134</sup>

De acuerdo con Berle, se debe ver más allá de cada sociedad en particular, ya que de no hacerlo sería una limitante jurídica. En cambio, según la finalidad que buscan en conjunto, se encuentran ligadas. Por ello el grupo de empresas debe ser responsable por la actuación de cada una de ellas, ya que de todos modos buscan un objetivo en común. A esto hace referencia la Sala Primera de la Corte, cuando establece que: “No es posible pensar, que deba existir una entidad de tipo “holding”, entre las compañías demandadas, para que sea posible achacarles la responsabilidad solidaria. En la especie, se parte de esta figura, para explicar, que ante relaciones de diversa índole, entre distintas entidades jurídicas, se justifica el hacerlas responsables de manera conjunta”.<sup>135</sup> La anterior mención jurisprudencial hace referencia a la importancia de la finalidad y no en sí a la forma que asuman las empresas vinculadas. La misma Sentencia afirma que: “Recuérdese que la independencia es un aspecto propio de estas figuras, pese a lo cual, los sujetos jurídicos propenden a un fin conjunto”.<sup>136</sup>

En el Código de Comercio no existe alguna regulación que “disponga que dos o más personas jurídicas en principio independientes pueden ser tenidas como una sola o idéntica persona”<sup>137</sup>. Sin embargo, nuestra jurisprudencia ha desarrollado los indicios para descubrir este tipo de usos sobre los mecanismos legales. Al respecto han mencionado: “el grupo de interés económico se caracteriza por los intereses en común de varias empresas que, desde el punto de vista formal, aparecen como sociedades distintas”<sup>138</sup>.

---

<sup>134</sup> ARIAS CÓRDOBA Fabio Alberto. Op. Cit. Pág. 16.

<sup>135</sup> Sentencia N°. 261 de las 8:05 horas del 11 de abril 2008. Sala Primera de la Corte.

<sup>136</sup> *Ibidem*.

<sup>137</sup> ARIAS CÓRDOBA Fabio Alberto. Op. Cit. Pág. 18.

<sup>138</sup> Sentencia N°. 117 de las 10:05 horas del 30 de noviembre 2006, Sala Segunda de la Corte.

Es de significativa importancia concluir que si se configura una unidad de empresas que busquen la finalidad en común, se está ante una de las características para encontrar una Holding. Sin embargo, si se utiliza este tipo de agrupación o una parecida, el ordenamiento interviene con el afán de mantener estos objetivos en el plano de la legalidad. Caso contrario, el uso de estos conglomerados sociales para fines contrarios al ordenamiento, provocaría lo que se conoce como Fraude de Ley; tal definición se encuentra en el Código Civil en el artículo 20:

“Los actos realizados al amparo del texto de una norma, que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de la ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”.

Esto, en el caso de darse el abuso de la personalidad jurídica, de las distintas sociedades. Debido al uso que se le dé a la agrupación de estas, en busca de burlar el ordenamiento imperativo, como sería el caso de evitar cumplir con la norma tributaria (pago de la renta en forma parcial o total), se configura el fraude de ley. En estos casos, donde se dan “desviaciones peligrosas de estas formas”<sup>139</sup>, como lo señala Fabio Arias, se buscaría la realidad del grupo social por medio del Levantamiento del velo social (disregard of the legal entity, lifting of the corporative veil). Este medio hace posible descubrir si ha existido utilización abusiva de las formas jurídicas.

## 2. Control por acciones de la sociedad madre

Al existir, como característica, la identidad económica de grupo, existe también el elemento del control ejercido por la sociedad madre a las

---

<sup>139</sup> Sentencia Nº 1887 de las 10:30 hrs. del 24 de junio 1985. Tribunal Superior Contenciosos Administrativo. Sección Segunda.

sociedades holding. De este modo “el elemento que caracteriza a la holding es el control que la sociedad participante se asegura mediante las acciones adquiridas en las sociedades en que participa”.<sup>140</sup>

Al adquirir a otra sociedad, se aseguran el control de aquella por medio de la tenencia de sus acciones. Por ello, la dirección y las pautas políticas por seguir van a generarse en la sociedad madre; la sociedad filial sería una fiel seguidora de las directrices indicadas por la sociedad madre.

“Al ser de este modo la sociedad poseedora de las acciones en forma directa o por intermedio de otra sociedad a su vez controlada, posea participación por cualquier título que otorgue los votos necesarios para formar la voluntad social”<sup>141</sup>.

En conclusión, la voluntad social de este grupo de sociedades dependerá de la que sea poseedora de las acciones de las otras. Por ello, entre posesión de acciones y voluntad social son palabras que se encuentran ligadas en forma directamente proporcional.

## **SECCIÓN C: CLASIFICACIÓN**

### **1. Tipología de sociedades holding por participación accionaria**

Las compañías holding, dependiendo de su conformación, se deriva de las formas de organización de la participación accionaria; básicamente se presentan tres grupos: la forma piramidal, la radial y la circular.<sup>142</sup>

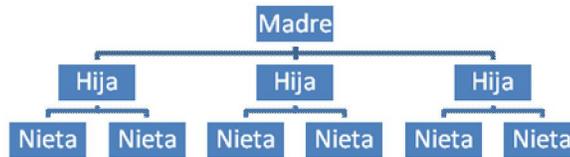
---

<sup>140</sup> CERTAD MAROTO Gastón. (1983). La influencia de la Sociedad Anónima en la Evolución del Derecho de Propiedad, La Propiedad: Ensayos. Editorial Juricentro. San José, Costa Rica. Pág. 506.

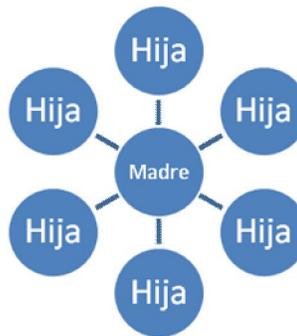
<sup>141</sup> ASERRAD Rafael. Extensión de la quiebra. (1979). Editorial Astrea. Buenos Aires, Argentina. Pág. 168. Mencionado por ARIAS CÓRDOBA Fabio Alberto. (1989). La Concentración de empresas en grupos de sociedades. Revista IVSTITIA N °. 59. San José, Costa Rica. Pág. 13

<sup>142</sup> VILLEGAS Carlos Gilberto. (1996). Tratado de las Sociedades. Editorial Jurídica de Chile Santiago, Chile, Pág. 403.

La primera se conforma cuando la sociedad madre mantiene la participación mayoritaria de las sociedades hijas, que se encuentran en un primer plano. Posteriormente las sociedades hijas tienen a su vez bajo control otras sociedades filiales, las cuales se encuentran en un segundo plano. En este caso, la primera sociedad madre tendría control sobre las hijas y a su vez sobre las nietas, ya que el control lo ejerce a través de las hijas del primer plano.



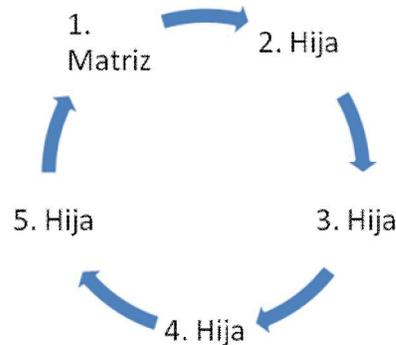
La forma radial<sup>143</sup> se da cuando existe una organización del grupo de sociedades, en donde la sociedad madre dispersa su participación en otras sociedades que no se encuentran ligadas entre sí.



---

<sup>143</sup> *Ibíd.*

Finalmente, se puede dar la forma de organización circular, el cual consta en una serie de sociedades, donde la primera sociedad participa en la segunda y la segunda participa en la tercera; así, sucesivamente, hasta que la última participa en la primera. Se asocia en forma de cadena y el aporte de la sociedad matriz es ficticio, ya que la sociedad madre obliga a participar en su capital a la última de las controladas.



Es importante aclarar que este último sistema en el que el aporte de la sociedad matriz es virtual, se encuentra prohibido expresamente por la legislación costarricense en el artículo 30, párrafo segundo del Código de Comercio, en el cual se indica:

“Las sociedades no podrán invertir total ni parcialmente su propio capital en participaciones sociales en la sociedad que las controla, o en otras sociedades sometidas al mismo control”.

El profesor Certad hace referencia a este artículo; expresa, indignado, la visión parcial de los legisladores en cuanto al fenómeno del holding y cómo éste artículo previene de manera miope los abusos que se pueden dar con este tipo de organizaciones. Al efecto señala:

“ la prohibiciones a todas las sociedades mercantiles de construir o aumentar su capital mediante suscripción recíproca en participaciones sociales, aún por interpósita persona (art. 30 párrafo 3ro.) y de total ni parcialmente su propio capital en

participaciones sociales de la sociedad que las controla, o en otras sociedades sometidas al mismo control (art. 30, penúltimo párrafo), prohibiciones estas dirigidas a reprimir los abusos derivados de las posiciones de control (la primera de ellas) y de las participaciones sociales recíprocas (la segunda, que si bien es más general, funciona con mayor frecuencia en situaciones de control), que se presentan, primordialmente, en las llamadas sociedades de capital.( ) Claro que nuestro Código tiene una visión tan solo parcial del fenómeno de grupo y se preocupa únicamente por impedir, en estas dos normas que venimos comentando, aquellos abusos más evidentes pues otras situaciones no menos preocupantes se dan indudablemente en las relaciones internas de grupos de sociedades, y problemas no menos graves se generan en lo concerniente a las relaciones que se instauran entre esas organizaciones y terceros como consecuencia de la actividad empresarial, sobre todo en lo que tocan a la responsabilidad del grupo en orden a las obligaciones asumidas por las sociedades que lo integran en el ejercicio de sus respectivas actividades”<sup>144</sup>

## 2. Vinculación de sociedades por medio de unidad de decisión económica.<sup>145</sup>

Es posible llegar a una agrupación de sociedades por un medio distinto a la distribución que se haga de la participación del capital de las sociedades vinculadas. Esto, aún sin que exista relación evidente entre ellas y es lograr la unificación de las mismas, por medios de decisión económica. Lo que se trata es de lograr por técnicas financieras y económicas vincular sociedades en donde exista una sociedad preponderante que establezca las decisiones económicas sobre las sociedades dominadas.

---

<sup>144</sup> CERTAD MAROTO Gastón. (1996).La Sociedad de Responsabilidad Limitada. Editorial UACA. San José, Costa Rica. Pág.51 a 54.

<sup>145</sup> VILLEGAS Carlos Gilberto. Op. Cit. Pág. 404.

Este caso puede darse un control denominado como colaboración. En este caso, la unidad de decisión se da por la colaboración existente entre distintas sociedades. Estas están conformadas por grupos de sociedades que se encuentran en actividades comerciales conexas, idénticas o complementarias.

#### **SECCIÓN D: PROBLEMÁTICA DEL HOLDING: RESPUESTA LEGISLATIVA AL FENÓMENO**

Es importante retomar el tema de la forma en que aborda el tema del holding la legislación costarricense. En el caso del Código de Comercio, se tiene una visión parcializada del fenómeno de la agrupación de sociedades. Esto, ya que la limitante a la participación recíproca, en el capital social de las corporaciones, que se encuentra incluido en el artículo 30 del cuerpo legal citado, se refiere primeramente a normativa en cuanto al aumento de capital de una sociedad; se relega el tema de la participación recíproca a un segundo plano.

Un punto por rescatar, es el hecho de la ubicación de la prohibición. Esta se encuentra en la normativa general aplicable a las sociedades de capitales y no se restringe a sólo un tipo, es decir, la prohibición aplica tanto para las sociedades anónimas como las sociedades de responsabilidad limitada; el legislador podría haberse limitado a la sociedad anónima.

El profesor Gómez Rodas, recalca la falta de previsión del legislador en cuanto a este tema, principalmente en cuanto al fenómeno empresarial. Éste no necesariamente tiene que ser paralelo a la configuración jurídica de sociedad, ya que esta no se puede enmarcar en una sola; por el contrario, puede desarrollarse ampliamente, al incursionar en varios sectores al mismo tiempo, precisar agilidad y movilidad. Por ello el desarrollo de esta, a través de

un grupo societario, puede ser de gran utilidad para alcanzar una correcta organización administrativa, económica y financiera. A esto expresa:

“Es indudable con sólo analizar las regulaciones del derecho societario costarricense que dichas sociedades no se han concebido como formas de organización de empresas, sino como medios de limitación de la responsabilidad. Dicha concepción es aún más clara cuando nos referimos a una sociedad anónima. En ningún momento como presupuesto de ella, como trasfondo, es necesaria la existencia de una empresa ni en sentido jurídico ni en sentido económico, no ha tenido el legislador en mente en ningún momento el fenómeno empresarial. Únicamente interesa dicho esquema como una forma que permite una absoluta separación patrimonial y una limitación de las responsabilidades de las personas que estipulan el pacto constitutivo, con respecto a las obligaciones contraídas en nombre de la sociedad. ( ) O sea, en definitiva lo que ha tenido en mente el legislador costarricense al dictar el Código de 1964 ha sido las sociedades como instrumentos limitadores de responsabilidad de quienes las constituyan, sin que les interese en ningún momento que sean esquemas de organización empresarial”<sup>146</sup>.

Es así como el legislador ha delegado su función a los juzgados y tribunales costarricenses, los cuales han tenido que asumir la carga de delimitar el tema de acuerdo con los criterios doctrinales imperantes, así como a la legislación comparada.

---

<sup>146</sup> GOMEZ RODAS Carlos. Op. Cit. Pág. 429- 430.

## **TÍTULO SEGUNDO: LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

“Cada ingreso fiscal es indispensable para el cumplimiento de los fines estatales, sociales y económicos”.<sup>147</sup>

Con estas palabras, se puede obtener una idea clara de lo importante que resulta ser el cumplimiento de la obligación tributaria, ya que esta permite el funcionamiento adecuado del aparato estatal y su búsqueda por organizar y resolver las necesidades de sus administrados.

La política de cualquier país tributaria influye directamente en la distribución de ingresos de un país, de dos formas distintas: En primer lugar, mediante la captura de fondos para ser dedicados a gastos públicos que persiguen ese objeto: salud, educación, sanidad, transferencias asistenciales y otros. De esta forma, la política tributaria se constituye -a lo largo del tiempo- en un factor que contribuye mediante el financiamiento de las políticas públicas a la formación de capital humano. Esto, mejora la “distribución primaria”, y de manera más inmediata a la provisión de bienes y servicios que mejoren la situación de los sectores más limitados. En segundo lugar, la política tributaria puede influir en la estructura de la distribución de rentas mediante un sistema de impuestos progresivos y procurar, de esta forma, un cambio en la “distribución secundaria”, luego del efecto de esas políticas. En ese plano la imposición sobre la renta y los patrimonios, entre otros, adquieren un papel especial.

La obligación tributaria, se desprende de la Constitución Política de Costa Rica; el numeral 18 establece el deber de las y los costarricenses de

---

<sup>147</sup> TIEDEMANN Klaus (1976). Empresas multinacionales y delincuencia fiscal. Revista. Anuario de Derecho penal y ciencias penales. Tomo XXIX, fascículo III. Madrid, España. Pág. 496.

contribuir para los gastos públicos<sup>148</sup>. De esta forma, el Estado puede buscar el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza.<sup>149</sup>

## **CAPÍTULO I: ANÁLISIS GENERAL DEL DERECHO TRIBUTARIO COSTARRICENSE Y EL PLANTEAMIENTO DOCTRINAL DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

Para esta investigación el estudio de las bases del Derecho Tributario, permite obtener una visión más clara sobre la problemática que ocasiona la utilización de las figuras societarias que se analizan. Las bases del planteamiento doctrinal tributario permiten entender el fundamento y la importancia del cumplimiento de la obligación tributaria.

Igual importancia reviste el conocer las consideraciones que el sistema normativo costarricense establece para el pago de los tributos y en especial las obligaciones tributarias que se impone a las personas jurídicas; con la intención de brindar un panorama despejado, se explican estos deberes ante el fisco.

### **SECCIÓN A: DESARROLLO HISTÓRICO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

La obligación tributaria se remonta al inicio de la agrupación del ser humano, con el nacimiento de los Estados y el auge que estos viven producto del incremento del comercio y de las relaciones políticas con otros. Se inicia la necesidad de incrementar la Hacienda, mantenerla nutrida y darle una organización. Un remoto origen de los tributos se conoce en la era primitiva

---

<sup>148</sup> Constitución Política de la República de Costa Rica. (2004). 21ª Edición. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. San José, Costa Rica. Art 18.

<sup>149</sup> Ibidem. Art. 50.

cuando el hombre daba ofrendas a los dioses, solicitándoles a cambio protección y beneficios.

Durante la antigüedad, el tributo nace como un mandamiento divino que se debía cumplir a la orden de los gobernantes, por tal motivo no tenían criterio de imposición, además se cobraban los tributos en especie, lo que generaba grandes y diversas riquezas para los Estados. En la antigua Roma los “Societates Vectigalium”, Sociedades de Publicanos<sup>150</sup>, encargados del cobro de impuestos eran reconocidos por métodos arbitrarios (incluso llegando a provocar la muerte) por lo que los súbditos debía someterse a tratamientos crueles aplicados a la hora de cobrar tributos; inclusive los pueblos conquistados por los Romanos cumplían con la orden de tributar solo por el hecho de haber sido conquistados. Además, en la antigua Grecia se conoce otro dato interesante, donde el término de progresividad del pago se genera ajustando el pago de acuerdo con la capacidad de cada contribuyente.

Durante los siglos IX y XV, se desarrolla la época del feudalismo; aquí el señor feudal, propietario de la tierra, tenía derecho a cobrar a sus vasallos un impuesto como consecuencia de la protección que éste les daba, así como por permitirles cultivar y realizar actividades en sus tierras.

Producto del crecimiento de los Estados, estos se vieron sumidos por “las rivalidades entre las naciones, las guerras continuadas y la transformación del arte militar, como consecuencia del descubrimiento de armas de fuego”<sup>151</sup>. Todas estas situaciones ocasionan que la técnica tributaria se desarrolle en mayor medida, debido a la necesidad de buscar más y mejores recursos, con el fin de proveer a los departamentos bélicos y el estatus de las naciones.

---

<sup>150</sup> VILLEGAS Carlos Gilberto. (1997). Sociedades Comerciales. Tomo I. Editores Rubinzal-Culzoni. Pág. 142.

<sup>151</sup> FRANCO Gabriel. (1967). Principios de Hacienda Pública. Editorial De Derecho Financiero. Madrid, España. Pág. 14.

Hasta la actualidad se mantiene el carácter odioso de los tributos, el cual se adquirió durante las épocas antiguas en donde se utilizaban métodos que violentaban derechos fundamentales, éste carácter del tributo subsiste hasta el día de hoy y ha provocado en el ser humano la búsqueda por métodos que logren evadir la responsabilidad tributaria.

## **SECCIÓN B: PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA TRIBUTACIÓN**

El fin de explicar y delimitar los principios que rigen a la imposición, es el establecer una estructura racional, así como su armonía con el Estado Social de Derecho, para que el sistema tributario nacional cumpla con los objetivos socio-económicos, políticos y financieros que se le atribuyen.<sup>152</sup>

El primero en plantear la necesidad de establecer teóricamente los principios generales que rigen al tributo, es Adam Smith. Él establece de manera general cuatro principios: la certidumbre, economía, comodidad y justicia tributaria. Estos cuatro principios son desarrollados en su obra “Investigación de la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones”, específicamente en el Libro Quinto. Adam Smith, influido por las corrientes de Derecho Natural y por la Filosofía moral escocesa, instauró que el tributo debe conseguir un fin público, el bien común. Él indica que el tributo debe tener ciertos objetivos o metas, los cuales corresponderían a parámetros éticos y de justicia, unidos a tres finalidades económicas propias de la imposición, como lo son: la eficacia en la asignación de los recursos, la estabilidad y el desarrollo económico.<sup>153</sup>

---

<sup>152</sup> PRIETO VARGAS Ahyza María (1991). Obligaciones Tributarias, Defraudación Fiscal y Reforma tributaria en Costa Rica. Tesis de graduación para optar por el grado de Licenciatura en Derecho. Campus Rodrigo Facio. Universidad de Costa Rica. Pág. 43.

<sup>153</sup> Ibidem. Pág. 44.

Se estima que con esta propuesta se logra sintetizar de la mejor forma las normas básicas de la imposición y que constituyen una especie de declaración de derechos del contribuyente.

Es claro que, posterior a esta fecha, se ha realizado un desarrollo doctrinal con el fin de llegar a alcanzar una mayor especificidad y cientificidad de los postulados. En el caso costarricense, el profesor Luis Demetrio Tinoco clasifica los cuatro postulados de Smith en tres categorías, a saber, la jurídica, económica y administrativa. Se justifica esta agrupación, estableciendo que el principio de justicia tributaria es un principio abstracto, relacionado con aspiraciones superiores, mientras que los otros tres se refieren al orden práctico y la buena administración.<sup>154</sup>

#### 1. Principio de la Justicia Tributaria

Este principio también es concebido como generalidad o igualdad tributaria. Como se dijo antes, ésta máxima obedece a valoraciones superiores y específicamente a la necesidad de que el legislador imponga y distribuya la carga tributaria de forma equitativa entre los ciudadanos, con el fin de que todos contribuyan de manera activa en el sostén de los servicios y funciones públicas.

Este principio es uno de los más antiguos que se conocen, ya que históricamente, se parte del hecho de que el fin primero y principal del impuesto es el de obligar a compartir equitativamente la carga del Estado, por todos los individuos que lo conforman. Con base en este principio, el legislador tendría un impedimento de exonerar a ciertos grupos o clases sociales de la imposición de tributo, ya que si existiera tal exoneración injustificada se darían problemas económicos y sociales, que afectarían el régimen y la seguridad en general. Se

---

<sup>154</sup> TINOCO HARDCOVER Luis Demetrio (1940). Apuntes de finanzas y Derecho Fiscal Costarricense, Escuela de Derecho. San José, Costa Rica. Pág. 55.

plantea que para la promulgación de una exención específica es necesario que exista una causa justa.

Smith establecía:

“Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal”.<sup>155</sup>

Este principio está consagrado en el artículo 18 de la Constitución Política, el cual reza:

“Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes,... y contribuir para los gastos públicos”.

El legislador podría exonerar ciertos grupos o sectores de la carga tributaria. Esta excepción es una consecuencia directa de la justicia y el bien público, debido a que si existen situaciones especiales que imposibilitan al ciudadano a tributar, el Estado no puede obligarlo. Es decir, no se puede eximir a nadie de contribuir por otras razones que no sean la carencia de capacidad contributiva.<sup>156</sup>

Una primera excepción es la situación económica y patrimonial del individuo, en la cual la renta que éste genera no alcanza a superar el mínimo de existencia. La razón superior de bien social es clara, en la cual se establece que la capacidad tributaria comienza en el momento en que se han satisfecho las necesidades básicas y empieza el superávit.<sup>157</sup>

---

<sup>155</sup> SMITH Adam (1997). Investigación de la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones. Fondo de Cultura Económica. Pág. 726-727.

<sup>156</sup> FAJARDO SALAS Gonzalo (2005). Principios Constitucionales de la Tributación. Editorial Juricentro. San José, Costa Rica. Pág. 215.

<sup>157</sup> TINOCO HARDCOVER Luis Demetrio. Op. Cit. Pág. 56.

En doctrina se criticó la repartición de la carga tributaria con base en la capacidad y señalaba que el argumento de la capacidad contributiva, y fundamentado principalmente en la capacidad económica del ciudadano con cumplir ante el Estado con su parte proporcional, es inadmisibles, ya que se estarían integrando aspectos extraños a la ley. No obstante y como bien señala el doctor Gonzalo Fajardo, establecer estas diferenciaciones basadas en la capacidad económica de los contribuyentes, legitima el poder tributario, ya que “son las manifestaciones de riqueza – no la falta de ellas – las que son susceptibles de gravarse”.<sup>158</sup> Además, en el caso específico de Costa Rica, no existiría tal extrañeza, ya que este aspecto se ha integrado de manera expresa en la normativa tributaria costarricense.<sup>159</sup>

Una segunda excepción es la admitida para agrupaciones y entes constituidos y organizados con fines específicos y todos dirigidos al bien común. Por ello, el legislador ha pretendido establecer ciertos privilegios a estos grupos, ya que de manera indirecta se beneficia a aquellos sectores favorecidos por los servicios que brindan estas instituciones.

La Sala Constitucional señala, en cuanto a esto último:

“No se pretende con esto crear adrede un régimen de privilegio en perjuicio de los demás comerciantes, discriminándolos por omisión, o como se denomina en doctrina, por discriminación negativa al otorgar un privilegio que se niega a los demás, sino que éste régimen constituye un medio de solución de los problemas socioeconómicos de una zona deprimida para alcanzar igualdad, no para perjudicarla. ( ) De manera que el propósito de tales programas o de legislación, como la aquí analizada, es el de, no sólo evitar la desigualdad individuo

---

<sup>158</sup> FAJARDO SALAS Gonzalo. Op. Cit. Pág. 225

<sup>159</sup> Ley No. 4755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios del 29 de abril de 1971. 19 edición. Editorial IJS.A. San José, Costa Rica. Art. 61.

versus individuo, sino también la desigualdad entre diversos grupos humanos”.<sup>160</sup>

## 2. Principio de Razonabilidad y Proporcionalidad

El principio de proporcionalidad es propuesto por Adam Smith y es derivado del principio de igualdad, explicado supra. Establece el pensador, que para que exista igualdad, es necesario que se reparta, de forma equitativa y proporcional, el gasto público. Él hace una analogía a menor escala, en la cual se asemeja la nación a la copropiedad, en donde todos los copropietarios deben contribuir en la medida que correspondería a su derecho.

Smith señala:

“Las expensas de Gobierno con respecto a los individuos de una Nación grande vienen a ser como los gastos del manejo de una hacienda grande con respecto a todos sus copropietarios, los cuales están sin excepción obligados a contribuir en proporción de sus respectivos intereses”.<sup>161</sup>

Se relaciona la equidad con la proporcionalidad y se retoma el pensamiento de la capacidad y aptitud que tenga el contribuyente. Por ello se aboga en que la contribución de los individuos vaya en consonancia con la renta que disfruta.

Posteriormente, Stuart Mill, establece una propuesta alterna a la proporcionalidad de la contribución y la cual no necesariamente tiene que ser excluyente. Se propone la teoría de la igualdad del sacrificio, en la que se

---

<sup>160</sup> Sentencia 321-95 de las 14:42 horas del 17 de enero de 1995, Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

<sup>161</sup> SMITH Adam. Op. Cit. Pág.727.

indica que cada ciudadano debe entregar al Estado una parte de su renta, que suponga un sacrificio igual al que otros soportan.<sup>162</sup>

Existen tres interpretaciones básicas que se han dado a la teoría propuesta por Mill; no obstante, se considera que la más acertada es aquella que indica que el impuesto debe ser distribuido de tal manera que se obtenga el sacrificio mínimo colectivo, es decir, la deducción de la utilidad mínima para todos. Esta interpretación permitiría utilizar el impuesto como un instrumento de nivelación social, que estaría armonizando con los postulados desarrollados por la Sala Constitucional.

Con la teoría del sacrificio se propone que el impuesto sea progresivo, por lo que se realiza una imposición por parte del Estado; en ella cual se tomaría en cuenta la satisfacción de la necesidad y la generación de renta. Es decir, entre más ingreso tenga un individuo, éste estará en mayor capacidad para satisfacer todas sus necesidades básicas y generar renta, mientras que en el momento en que se disminuya el ingreso de la persona, disminuirá su capacidad para satisfacer todas sus necesidades y generar renta.<sup>163</sup>

Respecto del principio que establece que la norma tributaria debe ser razonable, se ha dicho que la razonabilidad es la concordancia existente entre el fin y el medio utilizado para lograr este fin. Se le da una relevancia importante al medio utilizado, ya que éste no puede ser menos o más gravoso de lo requerido para alcanzar el fin.

La Sala Constitucionalidad ha condensado el principio de la razonabilidad de la norma tributaria de la siguiente forma:

---

<sup>162</sup> FRANCO Gabriel (1967). Principios de Hacienda Pública. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, España. Pág. 259.

<sup>163</sup> *Ibidem*. Pág. 260.

“ la razonabilidad de una norma jurídica significa la verificación de la proporción entre el fin querido y la medida adoptada para lograrlo y en ese sentido, puede decirse que no basta la relación entre el fin y el medio, sino en la proporcionalidad del medio con respecto al fin' y para concluir que la norma no resulta irrazonable ni discriminatoria, puesto que su estructura fundamental es eminentemente jurídica y porque, además, con la inversión de los recursos que produce el impuesto, desde el punto de vista social ”.<sup>164</sup>

### 3. Principio de Reserva de Ley Tributaria

Este principio fundamental en materia tributaria, se encuentra consagrado en la Constitución Política en el artículo 121 inciso 13. En ella se constituye como atribución exclusiva de la Asamblea Legislativa, establecer los impuestos y contribuciones nacionales. Esta disposición constitucional va dirigida a la delimitación del poder tributario y concentrándolo específicamente en un poder del Estado. Por ello, los demás poderes, instituciones, órganos, entes y gobierno municipal, están incapacitados para generar la imposición, por aplicación del principio de legalidad.

De igual forma, este principio aplica en el caso de las exenciones, por lo que en el caso de eximirse a un determinado grupo o sector del pago de un impuesto, es necesario que exista una aprobación expresa por parte de la Asamblea Legislativa.<sup>165</sup>

El principio es desarrollado más ampliamente en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual establece:

“Materia privativa de la ley.

---

<sup>164</sup> Sentencia 3053-03 de las 2:55 horas del 23 de abril del 2003, Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

<sup>165</sup> Directriz Interpretativa No. 11-03 del 25 de febrero de 2003. Dirección General de Tributación.

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 este sentido, el Tribunal Contencioso Administrativo ha establecido:

“III.- Como es sabido, en materia impositiva rige el principio de reserva legal, la que si bien es de carácter relativo, exige la definición de los elementos básicos del tributo a través de una ley formal, por lo que la exoneración de este impuesto solo puede hacerse mediante norma de igual rango. Esto por virtud de lo dispuesto en la Constitución Política (Artículo 121 inciso 13), y en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en concordancia con los numerales 11, 59 y 124 de la Ley General de la Administración Pública. Lo anterior implica que en materia de exenciones tributarias debe estarse al mandato expreso de la ley, sin que sean viables las interpretaciones analógicas y extensivas. Por ello, le está vedada al órgano Público la creación de ellas a través del simple ejercicio de potestades administrativas. Así se obtiene de la Ley N°4755 de 3 de mayo de 1971 (Código de Normas y Procedimientos Tributarios), cuando en su artículo sexto párrafo segundo dice: "La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones". La conclusión no puede ser otra: “para establecer la exoneración de una obligación tributaria debe atenderse a la voluntad expresa del legislador. Entonces no puede el juez o un órgano de la Administración Pública, apartarse del principio primario de la sujeción a la ley, ni atribuirse la competencia del legislador para crear exenciones no admitidas por éste, pues de hacerlo, olvidaría que la primaria

fuente de la ley es su letra, debiendo ser aplicada directamente sin la pretensión de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contemplado en ella. Si ello se diera, tendríamos como consecuencia, la violación en forma flagrante, al supra-citado principio, así como el de reserva legal también ya mencionado.”<sup>166</sup> (Subrayado no es del original)

De igual forma la Procuraduría General de la República ha seguido el mismo criterio para referirse a la creación de tributos y exenciones, y ha determinado:

“Al respecto, ha dicho éste órgano asesor: El establecimiento de exenciones es materia de reserva de ley: por las mismas razones que el hecho generador del tributo (como todos los elementos esenciales) es reserva de ley, la exención debe encontrar su fuente creadora en la ley. El hecho exento debe ser definido por el legislador, constituyendo el hecho imponible del tributo un elemento esencial del mismo sujeto a la reserva de ley, es obvio que también la previsión de supuestos exentos ha de caer bajo el amparo de este principio de normación, y así se proclama expresamente por el Derecho positivo ”.<sup>167</sup>

#### 4. Principio de la Certidumbre de la Imposición

El principio de la certidumbre de la imposición, es otro de las máximas desarrolladas por Adam Smith y es un principio de gran importancia, ya que le garantiza al contribuyente que el tributo por pagar está debidamente establecido y determinado en la ley. Por ello, el legislador está en la obligación de indicar, de manera concreta, precisa y determinada, el tributo se debe pagar. Es claro que éste principio tiene una especial relación con la reserva de ley explicada supra.

---

<sup>166</sup> Sentencia 407-2002 de las 8 horas del 11 de noviembre del 2002. Tribunal Contencioso Administrativo Sección II.

<sup>167</sup> Dictamen C-193-2008 del 4 de junio de 2008. Procuraduría General de la República.

Este principio tiene como fin evitar actos arbitrarios por parte de la Administración Pública, que podrían incurrir en cobros improcedentes, debido a la ambigüedad de la norma que establece el hecho generador. De igual forma, el principio puede aplicarse para el caso de las exoneraciones, ya que al tratarse de materia privativa de ley, la norma necesariamente debe instaurar los supuestos en que cabría la excepción, para así impedir actos desviados del bien común.

Smith señala:

“El Tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado y de modo ninguno arbitrario (sic). El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo deber ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente, que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario, resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir, estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o lograr ciertas dádivas mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos aunque no incurran en corrupción o abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aún una desigualdad considerable en el monto de contribuir tan grande, ( ) como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar”.<sup>168</sup>

Además de determinar de manera concreta el tributo, este principio establece la obligación que tiene el legislador por redactar la norma tributaria

---

<sup>168</sup> SMITH Adam. Op. Cit. Pág. 727.

de la forma más sencilla y clara posible, ya que las normas confusas, extensas y tecnócratas dificultan al contribuyente a entender, de manera plena, el ámbito de aplicación de la norma. Tratar de evitar la confusión y complejidad es de vital importancia para el contribuyente, ya que de esta manera se evadirían conflictos y controversias con la Administración por la mejor forma de interpretar la norma y aplicación del tributo.<sup>169</sup>

Derivado de lo anterior, se puede decir que los preceptos fiscales deberán redactarse de manera taxativa. Por ello, debe establecerse, de manera clara, no sólo el monto o porcentaje por cobrarse al individuo, sino también, el lugar y la forma de pago. Por lo anterior, los contribuyentes deben saber cuáles son los organismos e instituciones encargadas de la recolección del tributo, las sanciones y multas por la mora, así como los procedimientos.

#### 5. Principio de la Comodidad de Pago

Adam Smith propuso, como principio, la comodidad de pago. Establece la necesidad de que el Estado otorgue facilidades al contribuyente, para que éste pague sus impuestos de la manera que más le convenga. Además, se pretende que el Estado cobre el impuesto en el momento en que el contribuyente se encuentra con la mayor holgadura económica; por ello, sentirá menos el sacrificio, en vez de que se le cobrara en momento de carencia o bien, que se fraccione el impuesto para que sea más fácil su cancelación.<sup>170</sup>

Esta propuesta aboga por el bienestar del contribuyente, no obstante puede ser de gran ayuda para el Gobierno, ya que establecer políticas de conveniencia para los individuos, puede minimizar la reticencia al pago y así percibir la mayoría de los montos que corresponden a la imposición.

---

<sup>169</sup> FRANCO Gabriel. Op. Cit. Pág. 282.

<sup>170</sup> TINOCO HARDCOVER Luis Demetrio. Op. Cit. Pág. 71.

“Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. (...) Los impuestos que recaen sobre aquellos bienes de consumo, que al mismo tiempo, son artículos de lujo, vienen a pagarse definitivamente por el consumidor y de una manera más cómoda para él. Los va satisfaciendo poco a poco, a medida que tiene necesidad de comprarlos. Como, por otra parte, también se halla en libertad de adquirirlos o no, según le plazca, la incomodidad resultante de estos impuestos es una culpa que sólo a él se le puede imputar”.<sup>171</sup>

Es importante acotar que la propuesta de Smith es muy oportuna y así es como lo ejemplifica, para el caso de los impuestos indirectos. No obstante, la creatividad que debe tener el legislador para determinar las formas de pago más cómodas y convenientes para el contribuyente, se hace patente en el caso de los impuestos directos, ya que los porcentajes y montos por pagar suelen ser muy onerosos en el caso de que se haya obtenido una renta cuantiosa durante el periodo fiscal correspondiente.

En el caso costarricense, un ejemplo de comodidad que tienen los contribuyentes son las herramientas electrónicas y en red que mantiene la Dirección General de Tributación, créditos y devoluciones, así como la posibilidad de pagar anticipadamente y en tractos los tributos.<sup>172</sup>

Este principio, no era desconocido antes de Smith; modernamente, su observancia puede mitigar en mucho la actividad anti-fiscal del contribuyente y repercutir positivamente en los rendimientos de los tributos, al elevar la moral tributaria.<sup>173</sup>

---

<sup>171</sup> SMITH Adam Op. Cit. 727.

<sup>172</sup> Ley No. 4755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios del 29 de abril de 1971. 19 edición. Editorial IJS.A. San José, Costa Rica. Art. 38.

<sup>173</sup> NEUMARK Fritz (1974). Principios de la Imposición. Obras básicas de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, España. Pág. 448.

6. Principio de la economía en la recaudación

El último principio de importancia y el cual forma parte de las máximas expuestas por Adam Smith, es el de economía en la recaudación. Éste, plantea que una contribución o tributo debe ser recaudado y controlado con un costo mínimo que justifique su existencia.

Para Smith, el costo de recaudación, ya sea en trabajo y dinero, no puede ser mayor, que el total percibido por la Administración por concepto del impuesto. Esto lo expresaba de la siguiente manera:

“Toda contribución debe percibirse de tal forma que halla la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que ingresan al Tesoro público, acortando el periodo de exacción lo más que se pueda”.<sup>174</sup>

Este principio lógico, es de gran conveniencia para evitar que se establezcan impuestos, que al final y al cabo no podrán llegar a las arcas de Estado y ser empleados en el hecho que les dio origen, puesto que el engranaje administrativo y burocrático para su recolección es sumamente costoso. Absurdo sería también crear un tributo, donde el dinero recaudado se utilizaría en la estructura necesaria para su recolección.<sup>175</sup>

---

<sup>174</sup> SMITH Adam. Op. Cit. Pág. 727.

<sup>175</sup> TINOCO HARDCOVER Luis Demetrio. Op. Cit. Pág. 71.

## **SECCIÓN C: NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

La reserva privativa de ley, en materia tributaria, reflejada visiblemente en el principio de reserva de ley en el Código Tributario, en su numeral 5<sup>176</sup>, deja claro que la obligación tributaria se genera o nace a partir del cumplimiento del hecho generador que la legislación establezca. De esta forma se ha reiterado que “desde el punto de vista general y frente al derecho tributario costarricense, la obligación se considera que nace al producirse el hecho generador o presupuesto de material previsto por la ley como determinante de la sujeción al gravamen”.<sup>177</sup>

El mismo Código Tributario indica que el surgimiento de la obligación tributaria se da cuando:

“Artículo 11.- Concepto. La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”.<sup>178</sup>

Es decir, se puede observar que existe anticipadamente a su cumplimiento un supuesto previo que determina el tipo de presupuesto de hecho, o situación que va a hacer nacer la obligación.

Fonrouge define esta circunstancia al establecer que:

---

<sup>176</sup> Así el Código Tributario nos indica: “Artículo 5.- Materia Privativa de la ley: En cuestiones tributarias solo la ley puede: 1) Crear, modificar o suprimir; definir el hecho generador de la obligación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo; ”

<sup>177</sup> PRIETO VARGAS Ahyza María. Op. Cit. Pág. 13.

<sup>178</sup> Ley No. 4755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios del 29 de abril de 1971. 19 edición. Editorial IJS.A. San José, Costa Rica. Art. 11.

“La deuda tributaria nace al producirse la situación de hecho prevista por la ley como determinante del gravamen y al cual se designa genéricamente como el presupuesto del tributo”.<sup>179</sup>

A pesar de que su origen se da con el cumplimiento del hecho generador, éste se fundamenta en el ejercicio por parte del Estado en su poder de imperio que obliga a una determinada prestación, cuya finalidad es proveerse de recursos para cumplir con sus deberes. De esta manera, la jurisprudencia ha señalado esta potestad del Estado y se ha manifestado acerca de su importancia, de la siguiente manera:

“La legislación tributaria tiene una importancia vital dentro de un Estado de derecho, pues como parte fundamental de su sistema financiero, constituye su principal fuente de recursos, de ahí que en materia fiscal, el Estado requiere especiales consideraciones que garanticen el cumplimiento eficiente de sus propósitos fundacionales. También implica que los contribuyentes, en relación con el aparato fiscal, se encuentran en una relación de sujeción general que impone deberes concretos y específicos, conducentes a una sana y transparente tributación de conformidad con las leyes de la República. En consecuencia, tienen éstos una serie de deberes tributarios que deben cumplir con fidelidad y sobre todo con buena fe”.<sup>180</sup>

Esta sujeción a una obligación tributaria, deviene del vínculo que existe entre Estado y los ciudadanos. Ésta se genera por el hecho de ser, el primero, el encargado de cubrir necesidades básicas a los segundos, las cuales permiten la adecuada convivencia en sociedad. Sobre esto, se ha dicho:

---

<sup>179</sup> FONROUGE GIULIANI Carlos (1993). Derecho Financiero Vol. I. Tercera Edición. Editorial Depalma. Buenos Aires, Argentina. Pág. 350. Mencionado por Prieto Vargas Ahyza. Op. Cit. Pág. 9.

<sup>180</sup> Sentencia 0524 de las 10:45 horas del 22 de octubre 2004. Tribunal Contencioso Administrativo, Sección I.

“La causa de esa unión, y correlativo constreñimiento, es que dicho ciudadano-contribuyente goza y se ve favorecido por las seguridades y ventajas que el Estado le presta a su trabajo, riqueza y libertad, por medio de las funciones públicas (defensa, seguridad, justicia) y de los servicios públicos generales (sanidad, higiene, educación, etc.)”.<sup>181</sup>

Esta potestad Estatal no es ilimitada, tiene como punto máximo el principio de Reserva de ley, en materia tributaria. Éste conlleva la obligación de legislar, de forma previa, sobre dichas cargas tributarias. Por esta razón, a pesar de nacer una obligación por parte del ciudadano, por el hecho de vivir en sociedad, de igual manera, la legislación le indica cuál es la barrera que no debe cruzar el Estado a la hora de ejecutar esta autoridad.

#### 1. Fuente de la Obligación Tributaria

La obligación tributaria, tal como lo explica el principio de reserva de ley tributaria, tiene su origen únicamente en la disposición legal; esta genera la obligación y compele al sujeto pasivo de cumplir con la cancelación de esta deuda.

Se ha dicho que en materia tributaria, la única fuente de la obligación es la ley; sólo por mandato de ésta puede surgir la obligación, ya que la voluntad jurídica de los individuos es incapaz de crearla. Es opinión unánime que la obligación tributaria es una obligación ex lege (proveniente de la ley).<sup>182</sup>

De esta manera el Código Tributario, en su numeral segundo, indica, respecto de las fuentes tributarias que:

---

<sup>181</sup> LUQUI Juan Carlos (1989). La Obligación Tributaria. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina. Pág. 19.

<sup>182</sup> VILLALOBOS QUIRÓS Enrique. Derecho Tributario y Financiero, Versión Preliminar. Editorial UNED. San José. Costa Rica. Pág. 41.

“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”.

De esta manera, la pirámide de las fuentes tributarias queda establecida para la rama del Derecho Tributario, indicando las fuentes por orden de imputación jurídica; sin embargo, la misma norma establece, en su artículo 5, sobre materia privativa de 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) 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”.

La regulación sobre los tributos, podemos concluir, es únicamente contemplada en la ley; ésta se encarga de determinar cuáles van a constituir un hecho generador, si sufren modificaciones o si dejan de existir, si de alguna forma se va a otorgar exenciones o beneficios, entre otros temas que debido a su importancia, deben establecerse legalmente. A pesar de existir la potestad tributaria, el Estado debe mantener el límite de esa potestad y cumplir con el principio de legalidad que lo rige, por norma constitucional y de conformidad

con el principio de reserva de ley, explicado anteriormente. En este mismo sentido nuestra jurisprudencia ha establecido:

“Del Principio De Reserva Legal En Materia Tributaria.- Es al tenor de lo dispuesto en el inciso 13 del artículo 121 de la Constitución que se deriva el principio de la reserva legal en la materia tributaria en un doble sentido, tanto para imponer los diversos tributos -de orden nacional como municipal-, como para reconocer o imponer exoneraciones tributarias -sobre el fundamento de que el hecho de la exoneración se constituye en una verdadera excepción a la obligación general de contribuir con los fondos públicos, y por ende, de los principios de generalidad e igualdad tributaria-, y su eventual derogatoria. Es así, como en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se desarrolla este principio, exigiendo que sea por ley que se definan los siguientes elementos: la creación, modificación o supresión de tributos, la definición del hecho imponible (hecho generador) de la relación tributaria, el establecimiento de las tarifas de los tributos, y su base de cálculo, la definición del sujeto pasivo, el otorgamiento de las exoneraciones, reducciones y/o beneficios fiscales, la tipificación de las infracciones y establecimiento de las respectivas sanciones, el establecimiento de privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios y la regulación de los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago”.<sup>183</sup>

#### **SECCIÓN D: VÍNCULO JURÍDICO EN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

La obligación tributaria nace y se justifica en la ley. Lo primero que se tiene que establecer es que el vínculo existente entre los sujetos de la obligación es distinto a cualquier otro vínculo privado. Esto, debido a que la

---

<sup>183</sup>Sentencia 362 de las 9:30 horas del 14/09/2006. Tribunal Contencioso Administrativo. Sección III.

autonomía de la voluntad de los sujetos a obligarse no se encuentra presente en el tributo, ya que va a ser el legislador, a través de la ley válida y vigente, que ata al contribuyente con el Estado.

En doctrina se ha establecido esta diferencia de vital importancia para el derecho tributario:

“Decimos simplemente, que la obligación tributaria es un vínculo legal , porque solamente puede ser creado por la ley. A diferencia de las relaciones producidas por el sector privado, que también pueden crearse por la voluntad de las partes, la obligación tributaria no tiene otra fuente que el ordenamiento jurídico creado por la voluntad del legislador”.<sup>184</sup>

Esta diferenciación es de vital importancia debido a que se trata de una imposición política que realiza el Estado y que, independientemente de la voluntad, aprobación y satisfacción del ciudadano, éste se encontrará obligado a cumplir su deber ante el Estado y la omisión del deber se constituirá como una falta. De lo aquí expuesto, se puede concluir que el poder tributario del Estado, por el cual establece la vinculación jurídica entre él y el contribuyente, se deriva de su poder de imperio.<sup>185</sup>

El vínculo jurídico, específicamente, se ha definido como el derecho que tiene el acreedor sobre el deudor, el ligamen surge de la relación de sujeción que existe del deudor para con el acreedor. Esto, debido a que, dentro de esta clase especial de obligación, la importancia de la relación debe acentuarse en el acreedor, no en el deber de cumplimiento del contribuyente frente al Estado. Lo anterior, por dos razones: la primera es que la voluntad para la constitución de un impuesto es unilateral y segunda, por lo poderes especiales de

---

<sup>184</sup> FRANCO Gabriel. Op. Cit. Pág. 25

<sup>185</sup> PRIETO VARGAS Ahyza María. Op. Cit. Pág. 15.

persecución que tiene el Estado para apremiar el cumplimiento de la obligación.<sup>186</sup>

El vínculo jurídico existente en la obligación tributaria también se ha definido como:

“La obligación tributaria es el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando entregar al estado una suma de dinero. Esta Obligación se hace exigible al contribuyente o al responsable, a partir del momento que se produce el acto o el hecho previsto en ella y que le sea imputable”.<sup>187</sup>

También se podría definir como:

“ el vínculo jurídico del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro (acreedor), que actúa ejercitando su poder tributario, sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley”.<sup>188</sup>

Finalmente, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece en su artículo 11, norma citada anteriormente, la definición aplicable al vínculo jurídico.

Es necesario reconocer que el legislador, en este caso, estableció una característica importante en la definición señalada, cual es definir el vínculo como personal. No sólo elimina la imposibilidad de vincular objetos o actividades en una relación tributaria, sino que él será exclusivo entre sujetos, ya sean físicos o jurídicos, con el Estado.

---

<sup>186</sup> Un ejemplo de los poderes especiales y privilegiados del Gobierno, es la constitución de hipoteca legal sobre los bienes inmuebles, de acuerdo al artículo 69 del Código Municipal.

<sup>187</sup> FRANCO Gabriel. Op. Cit. Pág. 23

<sup>188</sup> FONROUGE GIULIANI Carlos. Op. Cit. Pág. 352.

## **SECCIÓN E: ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS DE OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

Del estudio doctrinal se desprende que en las obligaciones tributarias existen varios elementos: en primer lugar, los llamados sujetos de la obligación tributaria, que están constituidos por dos partes: el sujeto activo o Estado y el sujeto pasivo que viene a ser el contribuyente o ciudadano. El segundo de los elementos, se conoce como objeto de la obligación tributaria.

### **1. Sujetos de la Obligación Tributaria**

En este apartado se ve el elemento personal de la obligación tributaria. Esta se compone de dos sujetos: por un lado el sujeto activo o acreedor de la obligación tributaria, por otro lado al sujeto pasivo; es decir el que va a soportar la carga establecida por ley y que debe satisfacer esta obligación.

Existe un carácter unilateral respecto de esta relación obligacional, ya que la voluntad del sujeto pasivo no es relevante, más bien el sujeto activo o Estado es quien va a hacer uso de su poder tributario para constreñir la voluntad del administrado.

#### **1.1 Sujeto Activo de la Obligación Tributaria**

Sabiendo que el ejercicio de la obligación tributaria deviene como origen el poder de imperio, se puede deducir claramente que quien ostenta la posición activa es el Estado (entiéndase Administración Central y Descentralizada)<sup>189</sup>. Así en la normativa nacional se indica a quién le corresponde el lugar de sujeto

---

<sup>189</sup> Estudiamos en este caso al sujeto activo de la obligación tributaria, entendemos como tal aquel que es acreedor de la obligación por lo que hablamos de Administración Central y Descentralizada; pues debemos aclarar que quien ostenta la potestad tributaria es únicamente el Estado Central quien puede crear eliminar y realizar las cuestiones tributarias referidas en el artículo 5 del Código Tributario, por lo tanto materia privativa de ley.

activo. Esto se encuentra en el capítulo III, sección primera del Código Tributario:

“Artículo 14. Concepto: El sujeto activo de la relación jurídica es el ente acreedor del tributo”.

En Costa Rica, quien ostenta indefectiblemente la posición activa es el Estado, sin embargo, se puede encontrar que este carácter originario, como sujeto principal, tiene, según la mayoría de la doctrina, origen no en el sujeto que puede percibir los ingresos, sino en la circunstancia que atribuye la potestad o competencia tributaria.

En nuestro ordenamiento, a pesar de ser el Estado quien reciba los tributos de los contribuyentes, existe por excepción la creación de organismos específicos. Estos, son dotados de potestad para percibir ciertas contribuciones. En estos casos se les autoriza mediante ley, para que exijan algunas prestaciones; tal es el caso de los timbres en los Colegios Profesionales, como el de abogados, ingenieros, etc.<sup>190</sup> Además, a pesar de que el carácter originario de sujeto pasivo recae en el Estado, en Costa Rica existe la posibilidad de delegar esta función en los organismos conocidos como municipalidades. Pero, en todo caso, esto no quiere decir que dicho poder (potestad tributaria) lo va a ostentar la municipalidad, sino que ésta solo va a realizar ciertos actos que corresponden a administración y recolección de tributos. Estos, tienen la finalidad de convertirse en beneficio para el gobierno municipal por su trabajo ante las comunidades, que se encuentran bajo su tutela, de esta manera el Código Municipal indica:

---

<sup>190</sup> Ibidem.

“Artículo 68.- La municipalidad acordará sus respectivos presupuestos, propondrá sus tributos a la Asamblea Legislativa”<sup>191</sup>

Las municipalidades pueden proponer los tributos que consideren necesarios para llevar a cabo sus labores. Sin embargo, esto no corresponde una potestad análoga a la potestad tributaria que posee el Estado, sino que debe esperar la aprobación de éste sobre dichos tributos; así se cumple con el principio de reserva de ley.

## 1.2 Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria

Al sujeto pasivo de la obligación tributaria, se le ha denominado pasivo, ya que sobre él recae el cumplimiento del deber que la legislación tributaria le establece; a este sujeto se le ha descrito como:

“El sujeto pasivo de la obligación tributaria es aquel a cuyo cargo la ley ha puesto el cumplimiento de la prestación, sea como persona individual o colectiva (empresa o asociación de empresas), como deudor o tercero”.<sup>192</sup>

Es así como igualmente nuestra legislación ha definido al sujeto pasivo de la obligación como aquel que:

“Artículo 15.- Concepto: Es sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias; sea en calidad de contribuyente o de responsable”.

La legislación costarricense establece que el sujeto pasivo puede ser aquella persona sobre la que se perfecciona el hecho generador; sin embargo,

---

<sup>191</sup> Código Municipal, concordado y guía práctica para su aplicación. (2003). 9º Edición. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. Art. 68.

<sup>192</sup> PRIETO VARGAS Ahyza María. Op. Cit. Pág. 17.

pueden también serlo aquellos “quienes sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones correspondientes a estos éstos”<sup>193</sup>. El Código Tributario indica que serán encargados, las siguientes personas:

“Artículo 21.- Obligaciones. Están obligados a pagar los tributos al Fisco, con los recursos que administren o de que dispongan, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria inherente a los contribuyentes, en la forma y oportunidad que rijan para éstos o que especialmente se fijan para tales responsables, las personas que a continuación se enumeran:

- a) Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces;
- b) Los representantes legales de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida;
- c) Los fiduciarios de los fideicomisos y los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personalidad jurídica;
- d) Los mandatarios, respecto de los bienes que administren y dispongan; y
- e) Los curadores de quiebras o concursos, los representantes de las sociedades en liquidación y los albaceas de las sucesiones.

Las personas mencionadas en los incisos precedentes están además obligadas a cumplir, a nombre de sus representados y de los titulares de los bienes que administren o liquiden, los deberes que este Código y las leyes tributarias imponen a los contribuyentes, para los fines de la determinación, administración y fiscalización de los tributos”.

De esta forma, la normativa indica cuáles son los casos en que la intervención de un representante asume la responsabilidad por la obligación tributaria.

---

<sup>193</sup> VILLALOBOS QUIRÓS Enrique. Op. Cit. Pág. 47.

En el caso de que se verifique una misma obligación tributaria, sobre varios deudores, establece nuestra legislación que correspondería a cualquiera de ellas hacerse cargo de su cumplimiento; en este caso, dice Enrique Villalobos:

“Es principio corriente en derecho tributario, que cuando dos o más personas están obligadas a satisfacer una misma prestación fiscal, su responsabilidad es solidaria, esto es, que la totalidad de la prestación, puede ser exigida a cualquiera de ellas indistintamente”.<sup>194</sup>

Este elemento conocido como Solidaridad, viene a constituir un principio importante en materia tributaria, se plasma claramente en el Código Tributario en su numeral 16, el cual indica:

“Artículo 16.- Solidaridad. Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria ”

## 2. Objeto de la Obligación Tributaria

Otro de los elementos de la obligación tributaria es el objeto, el cual consiste en “la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o en la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie”.<sup>195</sup>

Fonrouge explica sobre este elemento de la obligación tributaria; a esto establece que: “ el objeto de la obligación corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, sea este el pago de una suma de dinero o la

---

<sup>194</sup> Ibidem. Pág. 48.

<sup>195</sup> Ibidem. Pág. 50.

entrega de cantidades de cosas cuando el tributo es en especie; mientras que, la ley establece como determinante del presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen. Ese elemento que fija los términos del tributo puede ser: la posesión de riqueza, en forma de capital o renta ”.<sup>196</sup>

Esta concepción dictada por Fonrouge hace referencia a una diferencia que no se debe dejar pasar. Ésta consiste en tener clara la concepción de objeto de la obligación tributaria y el concepto de objeto del tributo; la primera es la obligación de realizar una prestación que la ley le indica. Por otro lado, el objeto del tributo consiste en el presupuesto de hecho que la ley establece como factor que va a generar el gravamen, por ejemplo: la posesión de riqueza (capital o renta), la realización de un acto, etc.

Más claramente lo indica Ahyza Prieto, cuando dice que: “El objeto del tributo o impuesto, viene a ser el presupuesto o antecedente de la obligación, en cambio, el objeto de la obligación es la prestación que consiste casi exclusivamente en un “dar”.<sup>197</sup>

Respecto de esta relación obligacional, se puede indicar que esta puede corresponder en una obligación de hacer o de no hacer. Generalmente la obligación de hacer es la que domina; estas comprenden en primer lugar el pago de que indica la obligación tributaria. Entre otras obligaciones de hacer, se puede citar la presentación de declaraciones o informaciones, exhibir libros, proporcionar informes, entre otros. Por otro lado, las obligaciones de no hacer consisten en no destruir libros o documentos, tolerar la inspección de estos y, en forma general, abstenerse de intervenir en las funciones del ente tributario.

---

<sup>196</sup> FONROUGE GIULIANI Carlos. Op. Cit. Pág. 413-414. Mencionado por Prieto Vargas Ahyza. Op. Cit. Pág. 23.

<sup>197</sup> PRIETO VARGAS Ahyza María. Op. Cit. Pág. 23.

## **SECCIÓN F: EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

Al igual que toda obligación, la obligación tributaria nace para eventualmente acabar o morir, esta extinción parece ser la consecuencia mediata y elemental de su nacimiento, este razonamiento ha sido descrito de la siguiente manera:

“Así, nada mejor que empezar recordando la definición del verbo extinguir: Hacer que cesen o se acaben del todo ciertas cosas que desaparecen gradualmente. Porque recordando que las cosas tienden a desaparecer, recordamos que la obligación tributaria nace también para desaparecer, esa aunque parezca contradictorio, es su razón de ser. Nacida la obligación tributaria tendrá que morir”.<sup>198</sup>

Nuestro ordenamiento establece las formas en que la obligación tributaria llega a su finiquito, estas son las siguientes:

“ARTICULO 35.- Medios de extinción de la obligación tributaria.

La obligación tributaria sólo se extingue por los siguientes medios:

- a) Pago.
- b) Compensación.
- c) Confusión.
- d) Condonación o remisión.
- e) Prescripción.

La novación se admite únicamente cuando se mejoran las garantías a favor del sujeto activo, sin demérito de la efectividad en la recaudación”.<sup>199</sup>

---

<sup>198</sup> TORREALBA NAVAS Adrián y VILLALOBOS BRENES Francisco. La extinción de la obligación tributaria desde la perspectiva de una Administración tributaria al servicio del ciudadano. Pág. 66.

<sup>199</sup> Ley No. 4755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios del 29 de abril de 1971. 19 edición. Editorial IJS.A. San José, Costa Rica. Art. 35.

Estas son las formas en que nuestro ordenamiento admite se cumpla con el final de la obligación tributaria, estos casos los analizaremos seguidamente.

1. Extinción por pago

El pago es la forma natural de acabar con las obligaciones tributarias, con este la obligación de hacer que surge, queda cumplida por lo que se extingue ese deber legal, a esto el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación expone en su artículo 92:

“El pago realizado conforme a lo estipulado por este Reglamento extingue la deuda y libera al deudor y demás responsables”.

La obligación tributaria, se ha considerado, “morirá por muerte natural, cuando es pagada, que a nuestra forma de ver las cosas, es la forma en que prefiere morir la obligación”<sup>200</sup>. Este pensamiento doctrinal tiene como fundamento el hecho de que al cumplirse con el pago de los tributos, el Estado va a recibir los recursos para cumplir con las obligaciones que como ente administrador social requiere para mantener en funcionamiento los servicios públicos. A esta consideración, Fernando Pérez Royo indica que el pago “es el modo normal de la extinción de la obligación tributaria. Y más que el modo normal, al extinguirse la obligación mediante el pago se está cumpliendo el verdadero fin por el que ha nacido, si bien para morir, para morir pagada, pues al extinguirse por pago, la Hacienda Pública se procura los recursos para la consecución de fines de interés general”.<sup>201</sup>

Sobre los obligados al pago, nuestro Código Tributario indica en el artículo 36:

---

<sup>200</sup> TORREALBA NAVAS A y VILLALOBOS BRENES F. Op. Cit. Pág. 66.

<sup>201</sup> Ibidem. Pág. 67

“El pago de los tributos debe ser efectuado por los contribuyentes o por los responsables”.

El pago recae sobre la persona que ha configurado el hecho generador; en este caso la legislación grava tanto sobre las personas físicas como las jurídicas. Sin embargo, la realización del pago puede sobrevenir por el hecho de ingresar un tercero a cumplir la obligación, a tal situación la normativa establece que, los terceros extraños a la obligación tributaria. También, pueden realizar el pago, en cuyo caso se opera la subrogación correspondiente; y la acción respectiva se debe ejercer por la vía ejecutiva. Para este efecto, tiene carácter de título ejecutivo la certificación que expida la Administración<sup>202</sup>. Resulta importante mencionar que esta norma no atribuye potestad tributaria al tercero que se subroga el pago; lo que sucede es la subrogación del crédito, pero nunca de las potestades tributarias que solo que conciernen al Estado. Esta situación es aclarada por el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria al decir lo siguiente:

“Artículo 89. Pago por terceros. Subrogación. El pago efectuado voluntariamente por un tercero extinguirá la obligación tributaria y quien pague se subrogará en el crédito, conjuntamente con sus garantías y privilegios, mas no en aquellas potestades que se deriven de la naturaleza pública del acreedor inicial”.<sup>203</sup>

A cerca de este tema Torrealba Navas agrega:

“ que la subrogación de los derechos para el cobro no supone la subrogación de aquellas potestades administrativas propias del acreedor privilegiado que resulta ser la Administración como gestora de los intereses de la Hacienda Pública”.<sup>204</sup>

---

<sup>202</sup> Ley No. 4755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios del 29 de abril de 1971. 19 edición. Editorial IJS.A. San José, Costa Rica del 29 de abril de 1971. 19 edición. Editorial IJS.A. San José, Costa Rica. Art. 37.

<sup>203</sup> Decreto 29264-H. Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación tributaria. Publicado en la Gaceta #27 del 7 de febrero 2001. Art. 89.

<sup>204</sup> TORREALBA NAVAS A y VILLALOBOS BRENES F. Op. Cit. Pág. 68.

Uno de los puntos interesantes sobre el pago de las obligaciones tributarias es la posibilidad de pagar mediante dación en pago, esta se define según Orossio, como el cumplimiento de una obligación. Esta, consiste en recibir voluntariamente del acreedor, en concepto de pago de la deuda, alguna cosa que no sea dinero, en sustitución de lo que debía entregar o del hecho que se le debía prestar. Es realmente una forma de pago, sea que se deriva del pago como forma de extinción.<sup>205</sup>

A pesar de que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios no incluye la dación en pago como forma de extinguir las obligaciones, el reglamento General lo establece en su numeral 113, el cual revela:

“Los contribuyentes, en pago total o parcial de tributos adeudados pueden ofrecer bienes muebles o inmuebles, de su propiedad o de terceros, y libre de gravámenes, como dación en pago a favor del Estado ”.

Sobre este punto se tiene la preocupación de evitar la entrega de cosas que resulten de poca utilidad para el contribuyente y que resulten poco prácticas o beneficiosas para la administración. Es por eso que el proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal, promueve un cambio en el artículo 42 del Código Tributario actual para evitar que la administración tributaria se convierta en una “bodega de tiliches”<sup>206</sup>, tal cambio sería:

“Cuando el Poder Ejecutivo considere, con base en la experiencia derivada de su aplicación, que las disposiciones relativas a las formas de pago de los tributos previstas por las leyes tributarias, no resultan adecuadas o eficaces para la

---

<sup>205</sup> OSSORIO Manuel (1987). Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales. Editorial Claridad. Buenos Aires, Argentina. Mencionado por TORREALBA NAVAS A y VILLALOBOS BRENES F. Op. Cit. Pág. 81-82.

<sup>206</sup> Durán Ortiz citado por TORREALBA NAVAS A y VILLALOBOS BRENES F. Op. Cit. Pág. 84.

recaudación, puede variarlas mediante decreto emitido por conducto del Ministerio de Hacienda.

No se permite la dación en pago para el pago de obligaciones tributarias a menos que se trate de bienes que hayan sido declarados de interés histórico, científico, arquitectónico, cultural o ambiental, o de terrenos ubicados dentro de zonas protegidas o protectoras o dentro de parques nacionales, por decretos emanados de los ministerios pertinentes”.

Con este cambio la Ley de Ordenamiento Fiscal delimita de manera dominante la posibilidad de aplicar la dación en pago a bienes inmuebles. Estos, representan un beneficio para la administración tributaria por el aumento en su plusvalía o su interés de índole histórico y por consecuencia de importancia nacional y cultural.

## 2. Extinción por prescripción

Se ha dicho que en la actualidad, es principio universalmente aceptado que las obligaciones tributarias se extinguen por prescripción y que, por consiguiente, el deudor puede liberarse por la inacción del acreedor (Estado) durante cierto tiempo, como lo establece nuestro Código Civil.<sup>207</sup>

La prescripción es otra de las formas por lo que la obligación tributaria fallece, esta consiste en la ausencia de potestad para cobrarle la obligación al sujeto pasivo. Se ha dicho en doctrina que la prescripción es un bicho de dos patas; esto porque está constituida por el transcurso del tiempo y la falta de acción por parte del sujeto pasivo.<sup>208</sup>

Al acabarse la potestad de constreñir al deudor, en esta materia se elimina la posibilidad del ente tributario de obtener recursos para proseguir con

---

<sup>207</sup> VILLALOBOS QUIRÓS Enrique. Op. Cit. Pág. 71.

<sup>208</sup> TORREALBA NAVAS A y VILLALOBOS BRENES F. Op. Cit. Pág. 92.

su finalidad. Sobre este punto Torrealba Navas dice: “Igualmente se extingue la deuda por prescripción, pero al prescribir el crédito a favor de la Hacienda, y al no poder ser más requerido al sujeto pasivo, no se ha logrado la consecución de los medios financieros, razón primera por la que existen los tributos”.<sup>209</sup>

Nuestro ordenamiento debe darle prioridad al principio de seguridad jurídica; ninguna deuda puede tener vigencia perpetua, ni siquiera las deudas a favor del Estado, como sería el caso de las deudas tributarias. Por tal motivo, se indican en el artículo 51 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios los términos de la prescripción en esta materia.

“La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los tres años. Igual término rige para exigir el pago del tributo y sus intereses.

El término antes indicado se extiende a cinco años para los contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Tributaria o a los que estén registrados pero hayan presentado declaraciones calificadas como fraudulentas o no hayan presentado las declaraciones juradas. Las disposiciones contenidas en este artículo deben aplicarse a cada tributo por separado”.

De igual manera, el cómputo de estos términos se llevará a cabo según lo dispuesto en el artículo 52 del Código Tributario:

“El término de prescripción se debe contar desde el primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que el tributo debe pagarse”.

---

<sup>209</sup>Ibidem. Pág. 68.

3. Extinción por compensación

La compensación es una de las formas en que nuestro ordenamiento permite la terminación de la obligación jurídica. Esta se ha entendido como una de las formas en que naturalmente se extingue la obligación y se da cuando dos sujetos son uno deudor y otro acreedor en forma recíproca. Deberán ser ambas acreencias líquidas y exigibles.<sup>210</sup>

Esta acción que hoy es potestativa permite que la Administración pueda devolver al administrado sin mayor trámite el sobreingreso que se registró de forma indebida; esto lo puede hacer de forma eficiente y rápida, al evitar tener que cargar con el pago de intereses.

Sobre la compensación el Código Tributario, establece en su numeral 45 lo siguiente:

“El contribuyente o responsable que tenga a su favor créditos líquidos y exigibles por concepto de tributos y sus accesorios, podrá solicitar que se le compensen con deudas tributarias de igual naturaleza y sus accesorios, determinadas por él y no pagadas, o con determinaciones de oficio, referentes a períodos no prescritos, siempre que sean administrados por el mismo órgano administrativo. Asimismo, la Administración Tributaria quedará facultada para realizar la compensación de oficio.

También son compensables los créditos por tributos con los recargos y multas firmes establecidos en este Código”.

Sobre la primera parte del este artículo se debe entender que cuando existen deudas tributarias de la misma naturaleza y accesorios, se puede compensar extinguiendo la deuda principal, además intereses y sanciones. En el caso de que haya determinadas deudas por el contribuyente o por la

---

<sup>210</sup> Ibidem. Pág. 85-87.

Administración, no canceladas, se hace referencia a que se pueden compensar incluyendo los intereses.

Por otra parte, el artículo nos hace referencia a la posibilidad de compensar deudas no prescritas y por los tributos que sean administrados por el mismo órgano administrativo.

#### 4. Extinción por condonación

La condonación de las deudas tributarias sucede cuando el poder legislativo aprueba leyes que permitan a la administración perdonar deudas. Ejemplo de esto son las leyes que otorgan amnistía tributarias a municipalidades; un caso de este tipo es la ley 8379 del 27 de agosto del año 2000, llamada Ley de Amnistía Tributaria en la Municipalidad de Palmares, dicha ley establece:

“Artículo único. Autorízase a la Municipalidad de Palmares para que conceda, a los sujetos pasivos, una amnistía del pago de intereses y multas sobre los impuestos y las tasas municipales no cancelados hasta el 31 de diciembre del 2000, siempre y cuando cancelen la totalidad de la deuda a diciembre del 2000. Esta amnistía regirá por un período de tres meses, contados a partir de la publicación de esta Ley, y ofrecerá, al administrado, la posibilidad de que le sean condonados los recargos y las multas que adeuda. Rige a partir de su publicación”.

La condonación establecida en el artículo 50 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario), indica que:

“La obligación de pagar los tributos solamente puede ser condonada o remitida por ley dictada con alcance general. Las obligaciones accesorias, como intereses, recargos y multas, solo

pueden ser condonadas por Sentencia administrativa, dictada en la forma y las condiciones que se establezcan en la Ley”.

La condonación hace referencia al perdón de las deudas, en el caso de las obligaciones tributarias, esta remisión debe originarse en una ley que la establezca y que determine las condiciones y la forma de hacerlo. Para el autor español Carrera Royo, este precepto sugiere una idea fundamental: sólo el legislador tiene potestad para condonar y en consecuencia, la administración tributaria no puede, per se, proceder a condonar una deuda, dada la naturaleza esencialmente indisponible de la obligación tributaria.

Nuestra jurisprudencia hace referencia a este punto en la Sentencia 2000-1703 de la Sala Constitucional, en un caso donde la legislación determinó las condiciones para que se ejecutara la condonación:

“III.- Ahora bien, para un correcto análisis de la duda de los consultantes, resulta necesario transcribir las normas que involucra el caso. La primera de ellas es el transitorio VI de la Ley de Justicia Tributaria, que dispuso:

“Se condonan los adeudos en favor del Estado, remitidos a la Oficina de Cobros Judiciales de la Dirección General de Hacienda, originados en tributos de períodos fiscales anteriores a 1991, salvo aquellos en los que haya sentencia firme”.

Según la primera de estas disposiciones el legislador declaró el perdón de las deudas tributarias que reunieran las siguientes características: haber sido remitidas a la Oficina de Cobros Judiciales de la Dirección General de Hacienda –actualmente la Dirección General de Tributación-, tener su origen en períodos fiscales anteriores al de 1991 y que sobre ellas no se hubiera dictado sentencia firme. La sola concurrencia de estas condiciones extinguió las diferentes obligaciones tributarias que englobaban y la extinción de una

obligación es una consecuencia de evidente incorporación en el patrimonio de aquel sujeto sobre el cual pesaba.<sup>211</sup>

Este perdón puede ser de forma total o de forma parcial; en el primer caso, la ley permite que se condone tanto la deuda principal como sus accesorios, entendiendo estos como los intereses; también puede ser un perdón parcial si solo contempla uno de los elementos, ya sea perdonar los intereses o sólo perdonar la deuda principal.

Con la finalidad de promover la eficiencia y efectividad de la Administración Pública, nuestra legislación le otorga una base normativa para que pueda llevar a cabo conciliaciones con respecto a la materia tributaria. La Ley general de la Administración Pública en el artículo 27.3,<sup>212</sup> y la Ley de Sentencia Alternativa de Conflictos y Promoción de la Paz Social en su numeral 18, deja más clara tal potestad:

“Todo sujeto de derecho público, incluyendo el Estado, podrá someter sus controversias a arbitraje, de conformidad con las reglas de la presente ley y el inciso 3), del artículo 27 de la Ley General de la Administración Pública”.

Cabe resaltar, respecto al perdón de las deudas, que el Código Contencioso Administrativo, con el fin de promover la paz social y los medios de Sentencia alternativa de conflictos, otorgó capacidad para que la Administración Pública pueda conciliar. Esta potestad se desprende de nuestra normativa; aunado a esto el Capítulo III, artículo 72 del Código citado indica lo siguiente:

---

<sup>211</sup> Sentencia 1703-2000 de las 16:33 horas del 18 de febrero del 2000. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

<sup>212</sup> Al respecto este artículo nos indica: Artículo 27.-1. Corresponderá a los Ministros conjuntamente con el Presidente de la República las atribuciones que les señala la Constitución y las leyes, y dirigir y coordinar la Administración, tanto central como, en su caso, descentralizada, del respectivo ramo. 2. Corresponderá a ambos también apartarse de los dictámenes vinculantes para el Poder Ejecutivo. 3. Corresponderá a ambos, además, transar y comprometer en árbitros los asuntos del ramo.

“Artículo 72.-1) La Administración Pública podrá conciliar sobre la conducta administrativa, su validez y sus efectos, con independencia de su naturaleza pública o privada ”

De este artículo se rescata que la potestad de la Administración para realizar conciliaciones tiene una sólida base normativa. Sin embargo, recordando el principio de legalidad al que está sujeta la Administración y conjuntamente al principio de reserva de ley del derecho tributario, esta potestad no es de carácter ilimitado, sino que más bien sus efectos se ven restringidos. Las deudas sólo se pueden condonar por medio de ley; por ello la conciliación no podría abarcar la posibilidad de perdonar la deuda tributaria, ni podría extenderse a intereses o sanciones, sino que más bien de acuerdo con el oficio C-24-2009 del 4 de febrero de este año, emitido por la Procuraduría General de la República, aclara:

“Viene de lo expuesto que el ejercicio de la potestad tributaria que se encomienda a las Municipalidades (artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política en relación con el artículo 13 inciso b) y 68 y siguientes del Código Municipal) no sea una materia posible de conciliación. Fundamentalmente, hablamos acá de la posibilidad de determinar los tributos, ejercitar su cobro, establecer las determinaciones de impuestos y tasas a cancelar y la aplicación de exoneraciones, pues todo ello está sujeto al principio de legalidad tributaria (artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). Lo que sí podría estar cobijado bajo la competencia conciliatoria sería la forma de pago de la deuda tributaria que eventualmente se genere entre un determinado contribuyente”.<sup>213</sup>

La potestad de la Administración se restringe únicamente a las formas de pago, es decir no podría conciliarse el monto de la obligación tributaria, sino únicamente la forma en que el monto se podría pagar; por ejemplo, se le podría

---

<sup>213</sup> Oficio C-24-2009 del 4 de febrero 2009. Procuraduría General de la República.

dar al administrado la posibilidad de pagar en tramos determinados porcentajes de la deuda, pero en ningún caso se puede conciliar el monto principal de la deuda tributaria o los accesorios (como intereses y sanciones).

### 5. Extinción por Confusión

Además de las formas extintivas de la obligación tributaria ya estudiadas, el ordenamiento nacional establece la Confusión como una opción legal de acabar con el mandato tributario.

La confusión consiste, según explica Carlos Fonrouge en su libro Derecho Financiero, va a ser aquella situación en la que “se reúne en una misma persona, por sucesión universal o por otra causa, la calidad de acreedor de deudor.”<sup>214</sup> Este autor en su concepto da las primeras señas de las características de esta figura e ilumina a cerca de las circunstancias o causas que provocan el origen de la misma.

Por su lado Mazeaud en su libro Lecciones de Derecho Civil, describe esta forma de acabar con la obligación, al respecto indica: “existe confusión de derechos cuando se encuentran reunidas en la misma persona las cualidades de acreedor y deudor”<sup>215</sup>

Queda claro que estos conceptos engloban la existencia de una persona en la cual, y por diversas razones confluye la calidad de deudor y de acreedor. En el caso del derecho tributario, la obligación puede extinguirse al darse la confusión, esta puede originarse de diversas maneras.

---

<sup>214</sup> FONROUGE Carlos. (1987). Derecho Financiero. Cuarta Edición. Editorial Depalma. Buenos Aires, Argentina. Pág. 603.

<sup>215</sup> MAZEAUD H.L.J. (1969). Lecciones de Derecho Civil. Ediciones Jurídicas Europa-America Buenos Aires, Argentina. Pág 383.

Una primera manera en que se puede originar la confusión de la obligación tributaria es mencionada en el numeral 49 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, éste dice al respecto:

**Artículo 49.-Cuándo se opera.** Hay extinción por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos afectos al tributo, quede colocado en la situación de deudor.<sup>216</sup>

El código muestra, de forma clara, que es el Estado en quien va a confluir las calidades de deudor y acreedor, ya que éste ostenta la posición de sujeto pasivo; y al darse lo que el artículo anteriormente mencionado establece como transmisión de bienes o derechos estaríamos al frente de un caso de confusión.

Más claramente nos indica Fonrouge, la confusión puede ejemplificarse en el caso de que el Estado se convierte en heredero del deudor, esta situación genera la confluencia de las calidades de deudor y acreedor en el sujeto activo de la obligación por lo que ésta fenece, inclusive nuestro legislador civil prevé esta posibilidad en el artículo 572<sup>217</sup> del Código Civil, ya que su inciso sexto tiene como heredero legítimo a las Juntas de Educación de los lugares donde se encuentre bienes del causante.

---

<sup>216</sup> De la misma manera el Decreto 29264-H Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria ilustra e mismo concepto en su numeral 109.

<sup>217</sup> ARTÍCULO 572.- Son herederos legítimos: 1) Los hijos, los padres y el consorte, o el conviviente en unión de hecho, con las siguientes advertencias: a) No tendrá derecho a heredar el cónyuge legalmente separado de cuerpos si él hubiere dado lugar a la separación. Tampoco podrá heredar el cónyuge separado de hecho, respecto de los bienes adquiridos por el causante durante la separación de hecho. b) Si el cónyuge tuviere gananciales, sólo recibirá lo que a éstos falta para completar una porción igual a la que recibiría no teniéndolos. c) En la sucesión de un hijo extramatrimonial, el padre sólo heredará cuando lo hubiere reconocido con su consentimiento, o con el de la madre y, a falta de ese consentimiento, si le hubiere suministrado alimentos durante dos años consecutivos, por lo menos.ch) El conviviente en unión de hecho sólo tendrá derecho cuando dicha unión se haya constituido entre un hombre y una mujer con aptitud legal para contraer matrimonio, y se haya mantenido una relación pública, singular y estable durante 2) Los abuelos y demás ascendientes legítimos. La madre y la abuela por parte de madre, aunque sean naturales, se consideran legítimas, lo mismo que la abuela natural por parte de padre legítimo;3) Los hermanos legítimos y los naturales por parte de madre; 4) Los hijos de los hermanos legítimos o naturales por parte de madre y los hijos de la hermana legítima o natural por parte de madre;5) Los hermanos legítimos de los padres legítimos del causante y los hermanos uterinos no legítimos de la madre o del padre legítimo; y6) Las Juntas de Educación correspondientes a los lugares donde tuviere bienes el causante, respecto de los comprendidos en su jurisdicción. Si el causante nunca hubiere tenido su domicilio en el país, el juicio sucesorio se tramitará en el lugar donde estuviere la mayor parte de sus bienes. Las Juntas no tomarán posesión de la herencia sin que preceda Sentencia que declare sus derechos, en los términos que ordena el Código de Procedimientos Civiles.

Por otra parte, la donación, legado, compra o expropiación de bienes del sujeto pasivo por parte del sujeto activo genera otro de los ejemplos mas claros en el cual la obligación tributaria se extingue vía confusión, ante este caso Fonrouge ilustra “esto se pone de manifiesto, especialmente, con respecto al impuesto inmobiliario sobre bienes expropiados o comprados por el Estado que aplicó el tributo, y donde la confusión se produce al ocurrir la transmisión del dominio.”<sup>218</sup>

Por todo lo anterior, no son pocas las veces en que se puede generar la confusión de la obligación tributaria, sin embargo el Código Tributario no explica en mayor medida esta figura extintiva, siendo el numeral 49 mencionado anteriormente el único en desarrollarlo un poco, por otra parte el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria<sup>219</sup> no hace mas que remarcar los conceptos y la información aportada por el Código de Normas Procedimientos Tributarios.

## 6. Extinción por Novación

El Código Tributario nos ofrece como opción para extinguir la obligación tributaria, ésta consiste en la novación, esta figura es mencionada en el numeral 35 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el mismo indica:

“Artículo 35.- Medios de extinción de la obligación Tributaria- la obligación Tributaria sólo se extingue por los siguientes medios:

- a) Pago;
- b) Compensación;

---

<sup>218</sup> FONROUGE Carlos. (1987). Derecho Financiero. Cuarta Edición. Editorial Depalma. Buenos Aires, Argentina. Pág. 603

<sup>219</sup> El Reglamento mencionado indica: “**Artículo 109.—Confusión.** Habrá lugar a la extinción de la deuda tributaria por confusión, siempre que el sujeto activo, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos afectos al tributo, queda colocado en la situación del deudor.”

- c) Confusión;
- d) Condonación o remisión; y
- e) Prescripción.

**La novación se admite únicamente cuando se mejoran las garantías a favor del sujeto activo, sin demérito de la efectividad en la recaudación.”**

A pesar de esto, el conocido Código Tributario no desarrolla en mayor medida esta forma de extinción de la obligación tributaria, sino que viene a ser el Decreto 29264-H. Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, donde se explica la novación como una forma de resolver la obligación tributaria

**Artículo 114.—Novación.** La novación como forma de extinción de la obligación tributaria, consistirá en la transformación o sustitución de una obligación por otra. La novación se admitirá únicamente cuando se mejoren las garantías a favor de la Administración Tributaria y ello no implique demérito de la efectividad en la recaudación.

Este reglamento describe brevemente en que consiste esta figura, sin embargo, también se le ha descrito como aquella forma de extinción de la obligación y consiste en “una operación que, de una sola vez, extingue una obligación para reemplazarla por otra; evita así el tener que proceder a dos operaciones sucesivas y distinta: extinción y luego creación”<sup>220</sup>.

Para Mazeaud, la novación debe poseer ciertos requisitos esenciales para poder darse, uno de ellos es el “*animus novandi*” de las partes, ambas deben consentir y tener la capacidad de obligarse, además de esto la existencia de un elemento nuevo, eje central de esta forma de extinción, puede tener el carácter de un cambio de acreedor o de deudor, así como también un

---

<sup>220</sup> MAZEAUD H.L.J. (1969). Lecciones de Derecho Civil. Ediciones Jurídicas Europa-America. Buenos Aires Argentina. Pág. 456.

cambio de objeto o de causa. Reafirma el jurista Alberto Brenes Córdoba al explicar que las modificaciones como las garantías, plazos y aspectos secundarios no producen novación sino que deben ser los aspectos indispensables como objeto, causa o el reemplazo del sujeto por ejemplo el deudor, vengán a cambiar al anterior obligado.<sup>221</sup>

La jurisprudencia tributaria, al igual que la legislación tributaria es escasa sobre el tema de la novación, sin embargo se puede notar que los tribunales la han descrito como aquella forma de extinción de las obligaciones que consiste en:

“La novación de obligaciones se da según nuestro ordenamiento jurídico, cuando por cambio en el objeto o la causa, se contrae una nueva obligación o deuda en sustitución de una anterior, la cual queda extinguida”<sup>222</sup>

Por otro lado, el Tribunal Fiscal Administrativo en su resolución 232 del año 2002 indica: “ estima este Tribunal que de acuerdo con el Principio de la Realidad Económica previsto en el artículo 8 del Código Tributario, y las reglas unívocas de la ciencia, de la técnica así como los principios elementales de justicia, lógica o conveniencia previstos en el artículo 16 de la Ley General de la Administración Pública, de aplicación supletoria por disposición del artículo 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como lo transcrito en acta de entrevista visible al folio 21 de las Hojas de Trabajo, en el caso de análisis lo que se ha operado en la realidad, es una transferencia de inventarios al costo de la mercadería sin que en dicha operación se cobrara Impuesto General sobre las Ventas al nuevo adquirente y el cual tampoco se aplicó el

---

<sup>221</sup> BRENES CORDOBA A. (1998). Tratado de las Obligaciones. 7 edición, Editorial Juricentro. San José, Costa Rica. Pág. 219.

<sup>222</sup> Sentencia 684 de las 15:15 minutos del 17 de octubre 2004. Tribunal Agrario.

crédito de impuesto respectivo sobre dichas compras, estándose en el caso de autos de una simple novación de deudor del sujeto pasivo del impuesto.”<sup>223</sup>

A manera de conclusión, esta figura, a pesar de estar ampliamente desarrollada y que su utilización es común en diversas ramas del derecho, la jurisprudencia tributaria costarricense no ha llegado a estudiarla con detenimiento, pues en el caso de nuestra materia pareciera ser más común el uso de formas extintivas como prescripción, condonación, compensación y pago.

## **SECCIÓN G: ELEMENTO TERRITORIO Y SU ACTUAL PROBLEMÁTICA**

El principio de territorialidad se ha entendido tradicionalmente como la posibilidad de que un Estado aplique las normas de su ordenamiento dentro del territorio bajo su dominio, sin interferencia alguna de otros Estados. Se trata de un criterio relativo al ámbito espacial de aplicación de la ley tributaria. Dicho en otras palabras, la potestad tributaria de crear impuestos se define en función del lugar en donde se verificará el hecho generador que dará lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

El principio de territorialidad se constituye en un límite o en un marco a efecto de determinar la potestad del Estado de gravar los incrementos patrimoniales de los contribuyentes.<sup>224</sup>

La ley # 7092 Ley del Impuesto sobre la Renta del 19 de Mayo de 1988, en su artículo 1, establece el principio de territorialidad. El artículo versa:

“Se establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas. El hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas en el

---

<sup>223</sup> Sentencia 232-2002 de las 14:00 horas del 17 de junio del 2002. Sala Primera Tribunal Fiscal Administrativo.

<sup>224</sup> Sentencia 217-04 de las 14:00 horas del 19 de julio del 2004. Tribunal Contencioso Administrativo Sección III.

párrafo anterior, es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense.

Este impuesto también grava los ingresos, continuos o eventuales, de fuelle costarricense, percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país; así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley, entre ellos los ingresos que perciban los beneficiarios de contratos de exportación por certificados de abono tributario. La condición de domiciliados en el país se determinará conforme al reglamento”. ( )

Para los efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, se entenderá por rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados, bienes situados, o capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley”.

Este artículo establece la delimitación de la aplicación de las normas tributarias, que se circunscriben a las rentas percibidas por personas físicas y jurídicas, o en su defecto que las actividades lucrativas sean de fuente costarricense, de acuerdo con la definición de la ley, actividades, servicios, bienes o capitales utilizados exclusivamente dentro del territorio nacional.

Es así como el vínculo jurídico entre el Estado y el contribuyente nace, en el supuesto de que se configure el hecho generador; en este caso específico, se circunscribe a realizar una actividad lucrativa dentro del territorio nacional, y como resultado el nacimiento de la obligación tributaria, donde el contribuyente se encuentra obligado a cancelar el impuesto de renta. La importancia de este nexo es que el hecho generador tiene tipificado el aspecto territorio, por el cual, para que la obligación tributaria se configure es necesario

que se cumpla el elemento territorial, es decir, el lugar donde se desarrolla la actividad.

El hecho generador descrito por el legislador utiliza dos criterios de imposición, el cual es el personal y el real. El criterio personal se refiere a la propia naturaleza del individuo, es decir su nacionalidad o residencia fiscal en el país. El criterio real es a lo que la ley se refiere como fuente de la renta, que sería propiamente la actividad o servicios que generan el lucro dentro del territorio afectado por la norma tributaria y que eventualmente podrían ser realizados por sujetos físicos o jurídicos no domiciliados ni nacionales, pero que operen en el país a través de representantes, sucursales, etc.<sup>225</sup>

Lo anterior queda patente en el artículo siguiente de la ley; esta, señala, de manera taxativa, a aquellas personas físicas o jurídicas que se tendrán por contribuyentes y a las cuales les será aplicadas las normas tributarias. Señala el artículo como contribuyentes – y refiriéndonos específicamente a aquellos relacionados con el concepto territorial – a los siguientes sujetos:

- a) Personas jurídicas domiciliadas y constituidas en Costa Rica.
- b) Las agencias, sucursales y otros establecimientos de empresas no domiciliadas pero que operen en el país.
- c) Empresas individuales y empresas de responsabilidad limitada que operen en el país.
- d) Personas físicas domiciliadas en el país, independientemente de su nacionalidad.
- e) Todas las personas físicas o jurídicas que no encuadren en los incisos anteriores, pero que ejerzan actividades lucrativas en el país.

Si se realiza una interpretación sistemática de las normas constitucionales y tributarias, así como los principios básicos del Derecho Tributario y las normas

---

<sup>225</sup> Sentencia 241-2008 de las 11:20 horas del 18 de julio del 2008. Tribunal Contencioso Administrativo Sección III.

de interpretación aplicables a él<sup>226</sup>, en relación con los artículos de la ley de renta citados, no cabría otra interpretación del principio de territorialidad que el de la aplicación estricta de la norma. Por ello el hecho generador sólo se configuraría en aquellas personas o actividades, que necesariamente se desarrollen en un territorio determinado y previamente delimitado por la ley.

La Contraloría General de la República ha señalado en este sentido:

“En primer lugar, en el país se aplica el principio de territorialidad, de tal forma que el impuesto se cobra sobre los ingresos generados en el territorio nacional. Esto implica que los ingresos generados por los costarricenses en otros países (por ejemplo, por consultorías, rentas realizadas o intereses) están exentos”.<sup>227</sup>

De igual manera, este criterio lo ha mantenido el Tribunal Contencioso Administrativo, al establecer que para que la renta sea gravable, debe existir una relación de causalidad entre la actividad lucrativa y el lugar en que se da; el Tribunal relaciona intrínsecamente la fuente de la renta y el lugar de la fuente. El Tribunal manifiesta:

“Sin embargo, es criterio de este Tribunal, dicho principio, contemplado en el artículo anteriormente transcrito, no debe entenderse como referido únicamente a un aspecto espacial o geográfico, pues en realidad comprende la relación que pueda existir entre el acreedor del tributo y la fuente productora de los ingresos, de manera que si dicha fuente se ubica en el territorio nacional, la renta deberá entenderse como sujeta al impuesto en cuestión. Así, a fin de determinar la impunidad del tributo,

---

<sup>226</sup> Ésta afirmación se realiza con base en los principios de Reserva de Ley y Principio de Legalidad de la Administración, el artículo 6 del Ley No. 4755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios y finalmente en relación a las teorías de interpretación restrictiva, avaladas de manera generalizada por la doctrina internacional, sosteniéndose tal teoría en el argumento de que las leyes tributarias son consideradas materia odiosa y restrictiva de la libertad individual, y la máxima de *in dubio contra Fiscum*. Pág. 83-92.

<sup>227</sup> Contraloría General de la República. División de Fiscalización Operativa y Evaluativa. El sistema tributario costarricense: contribuciones al debate nacional. (2002). Publicaciones Contraloría General de la República. San José, Costa Rica. Pág. 9.

corresponde analizar el origen de la renta, de forma tal que si éste se encuentra en una actividad desarrollada en nuestro país, corresponderá gravarla con el impuesto sobre la renta".(Subrayado no es del original)<sup>228</sup>

Siguiendo esta misma línea de pensamiento, surge la misma problemática, planteada en el Título anterior, en cuanto a la definición de la nacionalidad de las sociedades. Mismas interrogantes enfrenta la Administración Tributaria, en cuanto a las compañías constituidas y con un domicilio social costarricense, pero con actividades, servicios, bienes o capitales que devengan ganancias, pero estas se originan fuera del territorio nacional. Otro conflicto patente, es la existencia de sociedades mercantiles costarricenses que funcionan como sucursales y que forman parte de un conglomerado internacional; por ello, las utilidades reportadas son "exportadas" a los países de donde se origina el capital. A todo esto se suma la existencia de los paraísos fiscales<sup>229</sup>.

De igual manera, la Contraloría General de la República ha determinado que el principio de territorialidad es sumamente problemático y funciona como válvula de escape de la renta nacional. Es por esto que la Contraloría ha señalado:

"El principio de territorialidad crea un portillo de fácil acceso para eludir el pago del impuesto sobre la renta; por otra parte, el carácter cedula del impuesto impide contar con una estructura de tasas marginales progresivas en función del ingreso total percibido por el sujeto pasivo"<sup>230</sup>.

---

<sup>228</sup> Sentencia 217-04 de las 14:00 horas del 19 de julio del 2004. Tribunal Contencioso Administrativo Sección III.

<sup>229</sup> Entiéndase paraíso fiscal como aquel territorio o Estado donde ciertos impuestos son muy bajos o carecen de legislación que establezca ciertos actos como hechos generadores. Por lo general tienen otro tipo de "facilidades" para diferentes categorías de personas y compañías, como lo es la banca offshore, el secreto bancario, poca o nula regulación y fiscalización de los orígenes de los dineros que captan, etc.

<sup>230</sup> Contraloría General de la República. Op. Cit. Pág. 258.

A continuación se analizan los principales conceptos desarrollados, a partir del principio de territorialidad, así como situaciones específicas que trastornan las bases de este principio y la solución a la que ha llegado la Administración.

### 1. Renta Territorial

Los criterios de sujeción pueden ser personales o reales. Los criterios personales hacen referencia a situaciones en las que existe un vínculo relacionado con la propia naturaleza del individuo o del contribuyente. De esta forma, la sujeción a las leyes tributarias de un determinado territorio, vienen definidas por la condición de nacional o de residente fiscal del mismo. Por su parte, el criterio de sujeción real no toma en consideración al individuo sino a la renta. Es decir, la vinculación con las leyes tributarias nace a consecuencia de la generación de renta en un determinado territorio. A partir de esta clasificación, se observa que puede existir una pertenencia personal o una económica con un determinado sistema tributario, la cual definirá la potestad tributaria que un Estado posee frente a un individuo.<sup>231</sup>

Como consecuencia de lo anterior, se conoce como renta territorial el criterio de sujeción, a partir del cual la vinculación a un sistema fiscal está determinada por la fuente de la renta, es decir, se gravarán las rentas en el lugar de generación de las mismas.<sup>232</sup>

El sistema que opera en Costa Rica, es el sistema de renta territorial, también conocido como sistema de la fuente; se basa en el principio territorial del derecho tributario. Este sistema consiste en realizar el cobro de los tributos por los ingresos que se hayan generado dentro del territorio nacional.

---

<sup>231</sup> SALTO VAN DER LAAT Diego. La territorialidad del impuesto sobre la renta en Costa Rica: comentarios en torno a la reforma fiscal. <http://ifacr.org/publicaciones/TerritorialidadISR-DSV.pdf> [Consulta realizada: 27 de marzo 2009]

<sup>232</sup> Ibidem.

Este criterio territorial, utilizado en muchos países centroamericanos, se ha convertido en el ideal para la constitución de sociedades anónimas, tal es el caso de Costa Rica. La ventaja radica en que al constituirse una sociedad bajo las leyes nacionales, solo va a pagar impuestos por los ingresos generados dentro del territorio; pero, si opera fuera de los límites nacionales, su carga tributaria se basará únicamente en la tasa mínima anual.

Se debe determinar si la empresa tiene o no residencia en un país; para determinar esta circunstancia se hace énfasis en el sistema de determinación de “sede de negocios” o del “establecimiento mercantil”; a su vez estos tienen como común denominador el término “establecimiento permanente” “que exige los caracteres de permanencia y autonomía de esa actividad. El establecimiento permanente comprende la sede central, sucursales, agencias y otros locales”.<sup>233</sup>

Este sistema es el más usado en países no desarrollados, ya que el régimen de renta mundial requiere un método de recaudación muy eficiente que demanda demasiados recursos; por ello, el sistema de renta territorial es el más acertado y usado en paraísos fiscales, para fomentar a las empresas que van a generar ganancias en el exterior y se van a ver exentas del pago del impuestos sobre la renta.

La legislación nacional, en la Ley de Impuesto sobre la Renta, artículo primero, establece el sistema de territorialidad, tal y como lo explicamos supra. De igual manera el Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta explica en el artículo 3, sobre la renta de fuente costarricense y el principio de territorialidad:

“Artículo 3.- Rentas de Fuente Costarricense. Son las provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales

---

<sup>233</sup> GIULIANI FONROUGE. Carlos. Op. Cit. Pág. 333.

utilizados en el territorio nacional, tal como lo disponen los artículos 1, 49 y 50 de la ley”. (Subrayado no es del original).

Tanto los términos “fuente costarricense” como “territorio nacional”, hacen referencia al sistema de territorialidad que aplica para nuestro derecho tributario. Este sistema real, ha sido estudiado por la jurisprudencia, la cual ha establecido que: “El tribunal estima que el artículo 2 de la ley de la renta es muy claro en cuanto sienta el principio de la territorialidad del tributo, no siendo en consecuencia objeto del gravamen las rentas obtenidas fuera del país por personas físicas o jurídicas con domicilio en Costa Rica”.<sup>234</sup>

Además de lo anterior, la Procuraduría General de la República, no aclara en su dictamen 225 de junio del 2006, los términos en que se va a desarrollar el sistema de renta territorial; al respecto nos dice los conceptos de rentas gravables y territorialidad:

“a) Teoría de la fuente (rentas gravables): Uno de los conceptos más difíciles de comprender y por supuesto de definir, es el de renta gravable. Más o menos, todos tenemos una idea intuitiva de lo que significa renta gravable, no obstante al momento de delimitar de manera rigurosa el concepto, nos topamos con dificultades que muchas veces rayan en lo insuperable. La Teoría de la Fuente ha sido encarnada por diversos hacendistas, y bien podríamos decir, que son los primeros intentos de definir el concepto desde el punto de vista tributario, lo que nos aparta, en cierta forma de las ideas que sobre tal concepto se mantienen en otros campos científicos. Desde el punto de vista hacendario, para delimitar el concepto de fuente, se parte de dos aspectos relacionados, pero distintos entre sí: **la renta y el capital o patrimonio**. El capital o patrimonio debe ser entendido como el conjunto de **bienes materiales o inmateriales y derechos que**

---

<sup>234</sup> Sentencia 17-1-1967. Tribunal Fiscal Administrativo. Considerando II.

originan para su titular la obtención de ingresos y la realización de gastos. Es decir, comprende todos los factores de la producción: elementos naturales, bienes de capital, derechos sobre dichos bienes, e incluso el capital humano, o capacidad de trabajo. Por su parte, cuando hablamos de renta gravable, nos estamos refiriendo concretamente al **resultado de restar de todos los ingresos obtenidos (monetarios o en especie), los gastos necesarios para mantener el capital en su cuantía inicial y en las mismas condiciones productivas**. De la relación de ambos términos, podemos afirmar entonces, que la fuente debe ser entendida como el capital o patrimonio del cual brotan los recursos financieros del Estado. En otras palabras, es renta lo que proviene de manera regular y durante un tiempo suficientemente largo, de una fuente exterior al hombre –tierra o capital- o ligada a su naturaleza interior –trabajo muscular o intelectual – o de la combinación de las dos, tal es el caso de las empresas ( Principios de Derecho Financiero. Issac López Freyle; Ediciones Lerner, Bogotá, 1960 ).

b) Territorialidad: El territorio constituye un elemento constitutivo y a la vez delimitador de las competencias y potestades tributarias del Estado. Los problemas que derivan de la territorialidad del tributo, podría decirse que en principio son el reflejo y consecuencia de la territorialidad del derecho. Puede decirse entonces, que la territorialidad debe considerarse como la capacidad de una determinada jurisdicción fiscal de ejercer su poder tributario sobre hechos y manifestaciones de riqueza, objetiva o subjetivamente, relacionados con el territorio del Estado, es decir, prevalece una conexión directa entre la fuente productora de renta con el territorio del Estado, contrario a lo que sucede en otros ordenamientos en que se admite el gravamen de manifestaciones de capacidad económica generadas fuera del territorio estatal, por cuanto en tales casos prevalece la conexión

personal del perceptor de la renta con el territorio del Estado”.  
(Subrayado no es del original) <sup>235</sup>

Estos conceptos establecidos por la Procuraduría dejan como corolario la conexión que la legislación impone entre territorio y fuente productora; por otro lado se entiende, como fuente productora, el capital por el que se van a generar los recursos hacendarios. Esto lo explica mejor la Dirección General de Tributación en el oficio DGT-055-2008, al indicarnos:

“ La Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley No. 7092 del 21 de abril de 1988, define el criterio de la territorialidad en su artículo 1º, en donde contiene una alusión expresa al criterio de la fuente y lo define de la siguiente forma:

"(...) Para los efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, se entenderá por rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley".

Ante esto, queda claro el ligamen que existe entre el sistema de renta territorial y el término fuente, ya que no sólo se rige por el hecho de delimitar geográficamente el lugar dónde se van a gravar las rentas, sino que su aplicación, como ya se dijo, abarca los servicios brindados, los bienes ubicados y capitales utilizados en Costa Rica.

## 2. Renta Mundial

La renta mundial o criterio de la renta mundial es uno de los sistemas usados mayoritariamente por los países en desarrollo para gravar tributos. Este criterio de sujeción a partir del cual la vinculación a un sistema fiscal está

---

<sup>235</sup> Dictamen 225 del 02 de junio del año 2006. Procuraduría General de la República.

determinado por las características personales del contribuyente, sea mediante la consideración de la nacionalidad o de la residencia fiscal; también referido como criterio de sujeción universal.<sup>236</sup>

Este sistema, toma como base las características personales del contribuyente, como ya dijimos estas serían la nacionalidad y la residencia. Se ha dicho que tienen la categoría de personales, es decir, que recaen sobre la renta global de una persona, independientemente de cuál sea la fuente de sus ingresos.<sup>237</sup>

Con el factor de la residencia, se hace referencia a que para todos los efectos tributarios, se tomará como base la residencia del contribuyente. Ésta se caracteriza por el elemento objetivo de habitación de un lugar, aunque falte el elemento subjetivo de la intención de permanecer en él. Por ello, indudablemente, puede existir residencia atribuida de potestad tributaria, aunque no haya domicilio en sentido técnico.<sup>238</sup>

Este sistema es aplicado por países como Estados Unidos y en Latinoamérica y ha sido adoptado por países como Honduras y México; en el caso de la nacionalidad, lo que importa es que la ostente. Por ejemplo, en los Estados Unidos, se cobra impuestos por el hecho de estar constituida la empresa bajo las leyes de ese país y no tanto donde tengan el domicilio efectivo de la empresa.

La renta mundial, por factor nacionalidad, se extiende hasta las personas físicas, ya que en el plano individual el hecho de ir a residir en otro país, no exime de la obligación de pagar los impuestos. Este tema hace referencia al Fallo de la Corte Suprema de los Estados Unidos en el caso de Cook vs Tait en

---

<sup>236</sup> SALTO VAN DER LAAT Diego. Op. Cit.

<sup>237</sup> BORRÁS Alegría (1974). La doble imposición: problemas jurídico-internacionales. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. Pág. 32.

<sup>238</sup> GIULIANI FONROUGE Carlos. Op. Cit. Pág. 332.

fecha 5 de mayo de 1924. Aquí se declaró por parte de la Corte que por el hecho de poseer la nacionalidad estadounidense, debía cumplir con las obligaciones tributarias, sobre este caso se decidió que:

“En otras palabras, el principio declaró que el gobierno, por su propia naturaleza, los beneficios de los ciudadanos y sus bienes, siempre que sea encontrado, y por lo tanto tiene el poder para tomar la ventaja completa. O, para expresarlo de otra manera, la base de la potestad tributaria no era y no se puede hacer depende de el lugar de la propiedad en todos los casos, que sea dentro o fuera de los Estados Unidos, no era ni y no se puede depender al domicilio de los ciudadanos, que están dentro o fuera de los Estados Unidos, sino en su relación como ciudadano de los Estados Unidos y la relación de este último a él como ciudadano. La consecuencia de las relaciones es que el ciudadano nativo que se grava puede tener domicilio, y la propiedad de que sus ingresos se deriva puede tener situs, en un país extranjero y el impuesto sea legal-el gobierno que tenga la facultad de imponer impuestos”.<sup>239</sup>

Este extracto de la Sentencia, nos indica que a la potestad tributaria del gobierno de los Estados Unidos, yace no solo dentro del territorio de su país, sino que se extiende hacia sus nacionales por el solo hecho de poseer esta condición.

Por otra, parte el factor residencia “se caracteriza por el elemento subjetivo de la intención de permanecer en él, por lo cual, indudablemente, puede existir residencia atribuida de potestad tributaria aunque no haya

---

<sup>239</sup> El texto original indica: *"In other words, the principle was declared that the government, by its very nature, benefits the citizen and his property wherever found, and therefore has the power to make the benefit complete. Or, to express it another way, the basis of the power to tax was not and cannot be made dependent upon the situs of the property in all cases, it being in or out of the United States, nor was not and cannot be made dependent upon the domicile of the citizen, that being in or out of the United States, but upon his relation as citizen to the United States and the relation of the latter to him as citizen. The consequence of the relations is that the native citizen who is taxed may have domicile, and the property from which his income is derived may have situs, in a foreign country and the tax be legal—the government having power to impose the tax."*

domicilio en sentido técnico”<sup>240</sup>. Este criterio, en el caso de las sociedades, indica que va a prevalecer el hecho de que estén constituidas bajo las leyes del país, aunque como es el caso de muchas ejerzan su actividad en otro domicilio.

Se debe anotar que en el caso de los Estados Unidos se han realizado tratados bilaterales para evitar la doble imposición por razón de nacionalidad; esto, en el caso de ciudadanos estadounidenses y compañías constituidas de acuerdo con la legislación estadounidense y que residen en otros países. El Internal Revenue Service del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, indica que lo que se trata de lograr con estos tratados, es reducir las tasas de impuesto o inclusive exonerar del impuesto foráneo que deberían pagar los ciudadanos por recibir utilidades originadas en los países en donde residen<sup>241</sup>.

El gobierno de los Estados Unidos ha previsto, en la redacción de los tratados, las cláusulas denominadas “Saving Clause”. En ellas, se pretende evitar que, con la utilización del tratado, se evite la evasión del pago del impuesto que correspondería a las utilidades de origen estadounidense y que sean disfrazadas de otra nacionalidad, así como el beneficio que esto implica por la aplicación del Tratado Bilateral.<sup>242</sup>

### 3. Doble Imposición

Uno de los problemas que presenta el derecho tributario, se conoce como la doble imposición; su origen se encuentra en la autodeterminación Estatal para elegir el sistema de recaudación que va a regir dentro de su territorio. Sin embargo, cuando, en el caso de las empresas, su expansión se lleva a cabo más allá de las fronteras, los diversos sistemas de recaudación pueden “colisionar” y gravar doblemente. A esto también se ha dicho que “el

---

<sup>240</sup> GIULIANI FONROUGE Carlos. Op. Cit. Pág. 332.

<sup>241</sup> Internal Revenue Service. < <http://www.irs.gov/businesses/international/article/0,id=96739,00.html>> [Consulta realizada: 2 de abril 2009]

<sup>242</sup> Algunos de los tratados bilaterales que posee Estados Unidos han sido firmados con países como Australia, Bélgica, Bulgaria, Canadá, China, Dinamarca, Francia, Alemania, India, Israel, Italia, México, Venezuela.

problema de la doble imposición internacional deriva, como la gran variedad de conflictos del Derecho de Gentes, de la pluralidad de legislaciones fiscales de los países que integran la comunidad internacional. Estas, adoptan en sus regulaciones sistemas y principios diferentes que los llevan a gravar un mismo ingreso.<sup>243</sup>

Sobre esta problemática, se ha dicho que “la doble imposición no tiene por causa que la Administración fiscal de un Estado “persiga” a un contribuyente, sino que es su independencia frente a las demás Administraciones fiscales e incluso su ignorancia de lo que ocurre en los demás Estados lo que puede producirla”.<sup>244</sup>

Los diversos sistemas que adoptan los Estados y que tienen como consecuencia la doble imposición internacional, se pueden dividir en tres, estos son:

1. Un primer sistema es el de la nacionalidad; éste “descansa en el vínculo de la dependencia política de una persona natural o jurídica con un Estado determinado. En razón de él, los sujetos deben pagar impuesto al país a que pertenecen o del cual son nacionales, no importando, desde luego que se encuentren en otro país o hayan obtenido sus ingresos de fuente extranjera”.<sup>245</sup>
2. Por otra parte indica Enrique Flores, se encuentra el sistema del domicilio. En este sistema, se grava a las personas por el hecho de radicar en un país determinado; tiene que ver con el concepto de permanencia y no con la simple residencia. El cimiento de este sistema consiste en que la persona va a aprovechar los beneficios que el país le brinda, tanto en servicios

---

<sup>243</sup> FLORES Enrique. Impuesto sobre la renta y lo contencioso administrativo. Editorial Universitaria Centroamericana. EDUCA. Pág. 237.

<sup>244</sup> NIBOYET J.P. (1930). Les doubles impositions au point de vue juridique”, Recueil des tours, La Haya. Vol. 3. Pág. 14. Mencionado por BORRÁS Alegría. Op. Cit. Pág. 22.

<sup>245</sup> FLORES Enrique. Op. Cit. Pág. 238.

públicos como en seguridad, por la protección que esta sociedad les brinda en sus personas, honor y bienes.

3. Un último sistema corresponde al de la fuente; que consiste en gravar las rentas obtenidas en razón del lugar en que se generan o de donde son originarias. Éste, sería el criterio por seguir con prescindencia de la nacionalidad del preceptor o de su residencia.

La diversidad de estos sistemas ha originado que los Estados adopten el que más se acopla a sus necesidades e intereses. Por ello la desventaja recae sobre los comerciantes que tienen sus actividades en una diversidad de países que poseen distintos factores para recaudar y pueden entonces ser gravados en diversas ocasiones.

Prosiguiendo con el estudio de la Doble Imposición, son diversos los autores que la han definido; entre ellos: Alegría Borrás, quien por su parte, señala un concepto sobre la doble imposición:

“A mi juicio, la doble imposición podría ser definida de la forma siguiente: La doble imposición internacional es aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período imponible (si se trata de impuestos periódicos) y por una misma causa”<sup>246</sup>.

Siguiendo con el análisis de la doble imposición internacional, esta se conceptualiza como:

“La doble imposición internacional sobre la renta, se circunscribe a aquella denominada “jurídica”, en la que los ordenamientos jurídicos tributarios de dos o más Estados, tasan el

---

<sup>246</sup> BORRÁS Alegría. Op. Cit. Pág.30.

mismo hecho imponible, sometiendo al contribuyente a un doble gravamen por el mismo concepto”.<sup>247</sup>

Fuster Gómez indica que:

“La doble imposición internacional surge siempre que varios países soberanos ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuesto de naturaleza similar por el mismo objeto impositivo”.<sup>248</sup>

Otro concepto establecido por Udina, dice que se configura la doble imposición cuando:

“ el mismo presupuesto de hecho da lugar a obligaciones tributarias en varios países, por el mismo o análogo título y por el mismo período de tiempo o acontecimiento”.<sup>249</sup>

Giuliani Fonrouge dice que:

“ existe la doble o múltiple imposición cuando las mismas personas o bienes son gravadas dos o más veces, por análogo concepto, en el mismo período de tiempo”.<sup>250</sup>

La doctrina, al establecer la conceptualización de la doble imposición internacional hace referencia a varias características que determinan la existencia de la doble imposición internacional; estos rasgos comunes son:

---

<sup>247</sup> ACUÑA SOLORZANO Gina. (1995). La doble imposición Internacional sobre la renta en las sociedades madres-hijas. Revista Judicial. San José, Costa Rica. Año XIX, N° 62, junio. Pág. 11.

<sup>248</sup> FUSTER GOMEZ Mercedes. La Doble imposición internacional en las Inversiones Directas en el exterior de las empresas españolas. Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. Barcelona, España. Pág. 17.

<sup>249</sup> UDINA M. (1949). Il Diritto Internazionale tributario. Padua. Pág. 256. mencionado por BORRÀS Alegría. Op. Cit. Pág. 29.

<sup>250</sup> FONROUGE GIULIANI Carlos. Op. Cit.

1. En primer lugar, uno de los rasgos característicos de la doble imposición se encuentra en el factor subjetivo, ya que el sujeto pasivo encuentra una identidad en la misma persona que va a resultar sujeta a una doble concurrencia de gravámenes; por otro lado, el sujeto activo de la obligación tributaria resulta componerse de dos Estados que gravan al mismo sujeto pasivo.
2. Otra característica doctrinal que se resalta en los conceptos antes mencionados, es la naturaleza idéntica de los impuestos que van a recaer sobre el mismo objeto imponible.
3. Por otro lado, se encuentra como característica la identidad temporal de la doble imposición. Esto, quiere decir que se va a gravar el mismo hecho imponible en el mismo periodo de tiempo.

Se ha venido estableciendo el término de la doble imposición internacional, sin embargo hay que referirse a la doble imposición interna, que es una problemática que ha sido abordada en diversos estudios. Se le ha descrito como la que se deriva de gravar simultánea o sucesivamente una misma porción de renta, con base en las normas de una misma ley; en este caso, la Ley de Impuesto sobre la Renta.<sup>251</sup>

De esta forma, se ha descrito a la doble imposición como el fenómeno que se produce como consecuencia de que sobre una misma manifestación de riqueza incidan diversos impuestos en un mismo periodo o ante un mismo evento.<sup>252</sup>

---

<sup>251</sup> FLORES Enrique. Op. Cit. Pág. 209.

<sup>252</sup> LÓPEZ ESPADAFOR Carlos María (1999). La doble imposición Interna. Editorial Lex Nova. Pág.13.

La Sala Constitucional costarricense, se ha referido a este tema de la doble imposición interna en su Sentencia número 4497-94, de las 15:30 horas de fecha 23 de agosto de 1994, donde señala:

“El examen del problema de la doble tributación nos conduce a las más aceptada concepción doctrinaria, en virtud de la que señala que existe doble imposición cuando las mismas personas o bienes son gravados dos o más veces análogo concepto”.

Indica, también la Sala Constitucional: “No existe norma que prohíba la doble imposición a nivel constitucional ni principio que lo contemple”<sup>253</sup>. Ante esta conclusión, se debe hacer frente a la doble imposición internacional. Sin embargo, hay que mencionar que la doble imposición interna parece ser violatoria de los principios tributarios de igualdad y justicia tributaria, además de cometerse un abuso de la potestad tributaria, por parte del Estado.

#### 4. Doble Exoneración

La doble exoneración se trata de un problema surgido del principio de territorialidad. El problema se da a raíz de la gran cantidad de empresas que incursionan en los mercados internacionales, sobrepasan las fronteras políticas y desarrollan actividades económicas en distintos países, al mismo tiempo. Establecer, entonces, de manera fehaciente, el monto de renta que debe pagar la empresa en cada uno de los países en los que opera, se vuelve una tarea sumamente ardua y compleja. Esto, debido a que no sólo los poderes y soberanía de los países se reduce por tratarse de situaciones fuera de su competencia, sino que si los países no logran una coordinación a través de convenios bilaterales y plurilaterales, las empresas multinacionales podrían eventualmente dejar de tributar.

---

<sup>253</sup> Sentencia N° 3494- de las 14:55 horas de fecha 12 de julio de 1994. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

Este problema se cristaliza en el caso específico de las zonas francas, ya que existe un artículo específico que brinda una exoneración especial a las inversiones extranjeras que se acojan a este modelo. Es claro que la intención del legislador es atraer la inversión extranjera e incentivarla. No obstante, este modelo ha generado múltiples conflictos, por la posibilidad de darse una doble exoneración del impuesto.

El artículo 20 de la Ley de Régimen de Zona Francas establece una serie de exoneraciones de las cuales, la que interesa, para este apartado, es el siguiente inciso:

“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 ingresos o ventas, de conformidad con los siguientes diferenciadores:

1. Para las empresas ubicadas en zonas de mayor desarrollo relativo, el exención será de un ciento por ciento (100%) hasta por el periodo de ocho años y de un cincuenta por ciento (50%) en los siguientes cuatro años.

2. Para las empresas ubicadas en zonas de menor desarrollo relativo, la exención será de un ciento por ciento (100%) hasta por un periodo de doce años, y de un cincuenta por ciento (50%) en los siguientes seis años.

Los plazos se contarán a partir de la fecha de inicio de las operaciones productivas de la empresa beneficiaria, siempre que dicho plazo no exceda los dos años a partir de la publicación del respectivo acuerdo ejecutivo.

**Las exenciones contempladas en este inciso no se aplicarán cuando los beneficiarios potenciales puedan descontar, en su país de origen, los impuestos exonerados en Costa Rica”.**

(Subrayado no es del original)

Con base en el anterior artículo, está el supuesto de que una empresa sometida al régimen de zona franca, debe demostrar a la Administración que en el país de origen, a donde van a regresarse las utilidades, no se descontará, ni se dará crédito sobre un importe igual al monto aquí exonerado. Específicamente, la doble exoneración se da cuando la empresa ubicada en territorio nacional genera una determinada cantidad de utilidades y vuelven al país de origen de la inversión. Al aplicar la exoneración en Costa Rica, como resultado del incentivo, es posible que en el país de origen, no se grave la renta, se exonere a la empresa, o bien se otorgue un crédito por el mismo monto deducido en Costa Rica. Por lo que la empresa no tributa en Costa Rica ni tampoco en el país de origen.

La Dirección General de Tributación Directa establece que la interpretación correcta del artículo es evitar una doble exoneración. Lo anterior lo explica de la siguiente forma:

“ la norma se refiere a un caso como el siguiente: una empresa instalada en Costa Rica genera renta gravable por ₡30.000.000.00 (treinta millones de colones) en principio sujeta al impuesto sobre las utilidades. El impuesto a pagar sería de ₡9.000.000.00 (nueve millones de colones). Ahora, esta empresa, en virtud del régimen de zonas francas, obtiene una exención total en el impuesto de utilidades, por lo que paga 0 (cero) en concepto de ese impuesto. En el país de origen, PESE A LA EXENCIÓN CONCEDIDA EN COSTA RICA, a la hora de calcular el impuesto sobre la renta de la casa matriz, que en principio incluiría la renta generada en Costa Rica, se concede un crédito de ₡9.000.000.00 (nueve millones de colones), equivalente al impuesto que se HUBIERA DEBIDO PAGAR EN COSTA RICA, QUE NO SE PAGA EN VIRTUD DE LA EXENCION. Como se puede observar, en esta hipótesis, la renta generada en Costa

Rica gozaría de doble exoneración: tanto en Costa Rica como en el país de origen.

Bajo esta interpretación, la restricción del artículo 20 inciso g) simplemente busca evitar una situación como la descrita (que es lo que se conoce como "tax sparing"). De modo que lo que habría que demostrar es que en el país de origen no se concede un crédito sobre el impuesto que se hubiera debido pagar en ausencia de la exención y pese a ella lo que habría que demostrar es que no se concede crédito en el país de origen por los impuestos exonerados en Costa Rica. Es entonces cuando, comprobado que la renta exonerada en Costa Rica pagaría impuestos en el país de origen, se concedería la exención del art. 20 g) en estudio, evitándose así que la empresa no pague en ningún lado (por una doble exoneración). ( ) De conformidad con el criterio sostenido por la Dirección General de la Tributación Directa en su Sentencia A-1398 de las 14 horas y 50 minutos del 1 de julio de 1996, la restricción del artículo 20 g) de la Ley de Régimen de Zonas Francas, constituye una norma orientada a evitar una doble exoneración. Es decir, lo que se busca no es que no se grave dos veces, sino que por lo menos se grave una vez. Por lo tanto, la exención no se aplicaría sólo en el caso de que, en un determinado país extranjero, se conceda un crédito o deducción del impuesto extranjero por un monto igual o relacionado con el teórico impuesto que se pagaría en Costa Rica de no mediar exención. De este modo, se intenta evitar que se goce exención en Costa Rica y también exención en el país extranjero".<sup>254</sup>

Si bien, la Dirección General de Tributación establece que la norma trata de evitar la doble exoneración, se presenta un problema conceptual de importancia con la norma citada, y se da a raíz de las posibles interpretaciones semánticas que rodean la palabra "descontar". ¿A qué se refería el legislador con descontar? ¿Se refería a que el país de origen otorgue un crédito? o bien,

---

<sup>254</sup> Directriz DN24-2001 del 29 de octubre del 2001. Dirección General de Tributación.

¿se refería a que en el país de origen no se encuentra gravada la renta por el concepto específico por el que se grava en Costa Rica? ¿Sería posible establecer una asimilación entre los conceptos de exoneración, descuento y no sujeción?

Actualmente no se ha logrado llegar a un acuerdo pacífico, tanto en la doctrina costarricense, como en los tribunales nacionales a que se refiere la norma con “descontar”. No obstante, esto ha generado grandes discusiones. Es por eso que a raíz de estas interrogantes, la Dirección emite el Oficio DGT-1012-02, el cual trata de aclarar el alcance del término y señala:

“Establecido lo anterior, hemos de considerar que siendo el objeto de la restricción contenida en el artículo 20 inciso g) de comentario, evitar una “doble exoneración” de las rentas en él enumeradas y que, por tanto, esas rentas deberán ser gravadas al menos una vez (lo cual obviamente corresponde hacerlo a nuestro país), esa misma línea de interpretación debe aplicarse aún cuando las rentas se consideren como “no sujetas” en el país de origen.

Lo anterior por cuanto, no obstante que las figuras de la “no sujeción” y la “exención” son jurídicamente diferentes, el efecto final de ambas es el mismo: el no pago del impuesto, con lo cual, podemos concluir que la no sujeción en el país de origen de estas rentas, usualmente, un país desarrollado que aplica el principio de renta mundial para gravar la renta de sus residentes, puede asimilarse a una “exoneración” que aquél les concede, por vía de la base imponible, con respecto a las rentas que sus establecimientos permanentes generan en el exterior, habida cuenta de que, por norma, en atención al principio de gravación de rentas que aplican, deberían ser gravadas.

Lo cual supone además, el reconocimiento del derecho del país receptor de la inversión a gravar los ingresos derivados de ésta, en aplicación del principio de territorialidad.

En este orden de ideas, y acorde con el sentido teleológico de la norma de que los ingresos sean gravados al menos una vez, hemos de concluir que para el caso de que los ingresos sean no sujetos en el país de origen, estamos en presencia de una especie de “exención” concedida por vía de la base imponible y por tanto, tampoco aplica la 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 rentas, con los dividendos abonados a los accionistas o con ingresos a ventas, según lo previsto en el artículo 20 inciso g) de la LRZF”. (Subrayado no es del original)

De acuerdo con la Dirección, la norma lo que pretende es que se grave la renta, por lo menos una vez y como en Costa Rica se otorga la exención del impuesto, necesariamente en el país de origen la empresa debería pagarlo. Por lo tanto, realiza una asimilación de los conceptos no sujeción y exoneración.

Posteriormente, la Procuraduría General de la República, el 26 de octubre de 2007, realiza un análisis de la norma y los pronunciamientos de la Dirección en relación con el alcance de la misma. Esto, a raíz de una consulta realizada por los Ministerios de Hacienda y Comercio Exterior, así como La Promotora de Comercio Exterior.

La Procuraduría, luego de hacer un análisis histórico de la intención del legislador, comparte el criterio de la Dirección en cuanto a que la norma busca evitar una doble exoneración. No obstante, se encuentra en desacuerdo con la última interpretación de la Dirección manifestada en el Oficio DGT-1012-02, en el que se estira la norma para que ésta cubra los supuestos en que el país de origen no grave las utilidades exoneradas en el artículo 20 inciso g).

Se parte, primeramente, con el argumento que existe una contradicción entre la finalidad de la ley y los alcances que pretende la Administración

Tributaria tenga la norma. Manifiesta que el fin de la ley es, propiamente, incentivar una actividad económica determinada, por lo que los beneficios de la ley no se encuentran supeditados a los casos en que se encuentre imposibilitado de comprobar el tratamiento tributario en el país de origen.

Posteriormente enumera una serie de razones por las cuales no es posible asimilar el término de no sujeción con respecto al de exoneración, e indica primeramente que la "no sujeción" ha sido conceptualizada como la no realización del hecho imponible descrito en la norma tributaria; es decir, no nace obligación tributaria alguna, debido a que el legislador, en uso de su poder tributario, decide no sujetar determinada actividad lucrativa. La exoneración tributaria, por su parte, es una técnica tributaria que impide que la obligación tributaria genere consecuencias económicas de ciertos actos, hechos o negocios, o a ciertos sujetos pasivos, al cumplirse un presupuesto de hecho descrito en la norma que, de no existir, implicaría la no excepción del gravamen.<sup>255</sup> Es decir, existe un hecho generador determinado y delimitado legalmente, no obstante por ley también, se exonera a cierto grupo. Por ello, una vez que se verifique el hecho generador, en éste grupo, es la misma norma la que lo exime a cancelar el impuesto que correspondería de no existir tal prerrogativa.

A todo esto concluye:

“Es decir que desde el punto de vista doctrinal la diferencia entre ambos institutos es indiscutible. Ahora bien, teniendo por cierto que lo que pretende el legislador con la restricción contenida en el párrafo quinto del inciso g) del artículo 20 es evitar una doble exoneración y no establecer una norma para evitar doble imposición, ello presupone que las rentas de los beneficiarios potenciales se encuentran sujetas a la imposición en el país de

---

<sup>255</sup> Dictamen C-379-2007 del 26 de octubre de 2007. Procuraduría General de la República.

origen, de suerte tal que solo por la vía de la exención pueden ser excluidas del régimen tributario que les corresponde, de ahí la frase “puedan descontar” que utiliza el legislador; y si con apego a la doctrina dijimos que en la no sujeción se da la inexistencia de obligaciones tributarias, a juicio de esta Procuraduría no se puede activar la restricción contenida en el párrafo quinto del inciso g) bajo el argumento de que la no sujeción puede ser asimilada a una exención para hacer valer el principio de que las rentas por lo menos deben ser gravadas una vez; ello por cuanto la no sujeción no es un presupuesto previsto expresamente por el legislador para que las empresas acogidas al régimen de zonas francas no disfruten los incentivos a que refiere el inciso g) del artículo 20. No se podría entonces por interpretación analógica como lo hace la Dirección General de Tributación en el oficio N° DGT-1012-02 desvirtuar el fin último que pretende el legislador con la Ley N. 7210, cual es incentivar las exportaciones, y menos sujetar la restricción a presupuestos no previstos en la ley”. (Subrayado no es del original)<sup>256</sup>

En la Ley de Impuesto sobre la renta también se prevé un tratamiento especial para ciertas rentas y utilidades que van a ser exportadas al país de origen. La ley determina una exención para las empresas, cuando éstas logren probar a la Administración Tributaria la existencia de imposiciones similares en el país de origen; por ello, deberán cancelar montos similares en él por concepto de renta.

El artículo versa:

“En el caso del gravamen sobre las utilidades, dividendos y participaciones sociales, intereses, comisiones, gastos financieros, patentes, regalías, reaseguros, reafianzamientos (sic) y primas de seguros de toda clase, a que se refiere el artículo 59

---

<sup>8</sup> Ibidem.

de esta ley, la Administración Tributaria queda facultada para eximir total o parcialmente del impuesto, cuando las personas que deban actuar como agentes de retención o de percepción del impuesto, o los propios interesados, comprueben, a satisfacción de la Administración Tributaria, que los perceptores de tales ingresos no les conceden crédito o deducción alguna en los países en que actúen o residan, por el impuesto pagado en Costa Rica, o cuando el crédito que se les concede sea inferior a dicho impuesto, en cuyo caso solamente se eximirá la parte no reconocida en el exterior.

No procederá eximir del gravamen a que se refiere el párrafo anterior, cuando las rentas mencionadas no se graven en el país en que actúen o residan sus perceptores con un impuesto sobre la renta similar al que establece esta ley”. (Subrayado no es del original) <sup>257</sup>

---

<sup>257</sup> Artículo 61 de Ley del Impuesto sobre la Renta del 19 de Mayo de 1988. Artículo 65 de misma ley citada: “ Para efectos de lo dispuesto en el artículo 61 de la ley, los agentes de retención o de percepción del impuesto, o los propios interesados, deben comprobar ante la Dirección General de Tributación, al presentar la solicitud de exención, que a los perceptores de los ingresos remesados no se les concede el crédito o deducción en los países en que residen, por el impuesto pagado en Costa Rica, o que el crédito que se les concede sea inferior a dicho impuesto, de conformidad con el siguiente procedimiento:

a. El beneficiario del exterior o su agente de retención, deberá probar mediante certificación de la Administración de Impuestos en que declara, que en su país de origen no se le concede crédito o deducción alguna por el impuesto pagado en Costa Rica.

Los agentes de retención o de percepción del impuesto, o los propios interesados, deberán comprobar por medio de certificación consular, su residencia en el país extranjero respectivo.

Estos documentos deberán ser autenticados y legalizados en el lugar de origen, de acuerdo con la legislación consular, y en caso de que vengan en idioma diferente al español, deberán ser traducidos por un Traductor Oficial. Estas certificaciones tendrán una vigencia de tres meses contados a partir de la fecha de su expedición.

b. La Administración Tributaria, a solicitud del interesado, podrá gestionar, por medio de la División de Gestión de la Dirección General de Tributación, ante el país correspondiente, una certificación de carácter genérico, en la que se haga constar que a los perceptores no se les concede crédito o deducción por el impuesto pagado en Costa Rica. Esta certificación genérica deberá actualizarse cada año natural, a solicitud del interesado. En caso de no realizarse la actualización, perderá su vigencia al año de haber sido emitida.

Si durante el transcurso de ese año, se efectúa un cambio en la legislación del país de origen, de tal forma que se reconozca deducción por el impuesto pagado en Costa Rica, es responsabilidad del contribuyente cumplir con su obligación de cancelar el impuesto. Si el agente de retención o de percepción del impuesto o el propio interesado, no notifica el cambio de legislación oportunamente a la Administración Tributaria costarricense, se le aplicará el procedimiento determinado para el cobro del impuesto y las sanciones correspondientes.

c. En aquellos casos en que la Administración Tributaria tenga certeza de la existencia de un pronunciamiento oficial, expreso y general, emitido por la Administración de Impuestos del país de origen, sobre el no reconocimiento de crédito o deducción sobre el referido impuesto, no será necesario solicitar la certificación citada en los puntos anteriores, en la que se haga constar que a los perceptores no se les concede crédito o deducción por el impuesto pagado en Costa Rica.

Para que las personas físicas o jurídicas tengan derecho a la devolución del impuesto pagado en Costa Rica, deben demostrar a través de certificación, que esos ingresos fueron gravados con un impuesto similar en el país de origen.

En aquellos casos en que las personas físicas o jurídicas hayan practicado retenciones por concepto de este impuesto, con posterioridad a la emisión de un criterio técnico de la entidad de Tributos del país de origen, en el sentido del no reconocimiento del crédito por el impuesto pagado en Costa Rica, según lo establecido en el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no será necesario exigir el requisito citado en el párrafo anterior.”

El artículo establece una facultad para la Administración; de igual manera que el artículo 20 de la Ley del Régimen de Zona Franca, establece la carga de la prueba sobre la empresa beneficiaria. Además, es necesario aclarar, que al tratarse de una facultad, la Administración puede solicitar los documentos que considere necesarios para probar, de manera fehaciente, que la empresa no gozará de deducciones ni créditos en el país de origen, sin que esto implique un abuso de la discrecionalidad. Además, el artículo 65 del mismo cuerpo normativo señala algunas pautas por seguir por la Administración. Es necesario también apuntar, que al tratarse de una norma facultativa, no se convierte en un derecho adquirido por el posible beneficiario, por lo que la Administración puede eventualmente negar aquellas solicitudes que a su juicio no cumplen a cabalidad con la certeza exigida por la norma.

5. Nueva interpretación de la Dirección General de Tributación respecto del principio de territorialidad

El principio de territorialidad y su utilidad para determinar la configuración del hecho generador, han sido fuertemente cuestionados. Esto, debido a que el principio, al delimitar el pago del impuesto de renta, únicamente en los casos en donde las utilidades se generen dentro del territorio nacional, hace que se escape de las arcas del Estado todas aquellas utilidades que, si bien pueden ser de capital costarricense o estar relacionados directa o indirectamente con alguna estructura financiera, económica o corporativa costarricense, no estarían sujetos al impuesto.

Es así como la Dirección General de Tributación y el Tribunal Fiscal Administrativo, han elaborado una nueva interpretación del principio de territorialidad. Esta nueva interpretación es ampliativa y trata de abarcar las ganancias aún realizadas fuera del territorio nacional.

La Dirección General de Tributación expresa:

“Lo que interesa destacar aquí, es que nuestra ley de renta adopta el criterio de territorialidad basado en la fuente de los ingresos, como parámetro para establecer la sujeción al gravamen. Por ello, las disposiciones normativas tributarias no se pueden analizar en forma aislada, sino que deben puntualizarse dentro del ámbito de operaciones que efectúa el contribuyente. Tanto el Tribunal Fiscal Administrativo, como esta Dirección General, han tratado de establecer los alcances del criterio de territorialidad, según nuestra legislación tributaria. Así, por ejemplo, el Tribunal, mediante Fallo No. 105-P-2001, resolvió lo siguiente:“(…) O sea, que el concepto de renta de fuente costarricense va más allá de una referencia geográfica al territorio costarricense: abarca los casos en que la actividad generadora de renta está involucrada directamente con la infraestructura económica de nuestro país, tal como se analizó en el oficio recurrido. (…)”El oficio DGT-155-02 de 22 de febrero de 2002, emitido por esta Dirección General, comparte el mismo criterio. El Tribunal Fiscal Administrativo, en el fallo No. 322-2001-P de las doce horas del 5 de noviembre de 2001, manifestó “(…) Debe entenderse el clásico “PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD” que se encuentra incorporado por nuestra legislación en el citado artículo 2, que el mismo conlleva el conocido principio de “la fuente”, así se ha reconocido por todos los tratadistas de la materia al llamársele “principio de territorialidad o de la fuente”.- Dentro de este orden de ideas, no debemos interpretar en sentido gramatical el indicado texto legal, en un rígido concepto de territorialidad, como podría deducirse de su simple lectura, sino que se debe considerar en este análisis, elementos o conceptos tan importantes como la “fuente productora de los ingresos.(…)”.

<sup>258</sup>(Subrayado no es del original)

---

<sup>258</sup> Oficio DGT-055-2008, del 30 de enero del 2008. Dirección General de Tributación.

Los parámetros utilizados actualmente para definir si procede el cobro de impuestos, es que la actividad lucrativa tenga relación con la estructura costarricense, ya sea de forma financiera, económica o corporativa. Además, se han incluido, los servicios de soporte on line, donde el centro de servicio se encuentre fuera del país, y los que den el soporte, sean extranjeros, pero que el beneficiario del servicio sea nacional.<sup>259</sup>

La Dirección, ha establecido ciertos parámetros para poder discriminar entre renta gravable y la no gravable. Dentro de los parámetros se encuentran los objetivos: método aplicable para la cuantificación. Éste, consiste en cuantificar la exacta cantidad de tiempo invertido por los funcionarios, en la prestación del servicio extraterritorial. Debe fundamentarse en criterios objetivos y razonables, de forma tal que puedan ser comprobados fehacientemente por parte de la Administración Tributaria y el método de la estructura económica; éste, consiste en una clara vinculación objetiva a la estructura económica del país en donde se realizan las prestaciones de carácter extraterritorial.

La Dirección, estableció, además, el parámetro subjetivo que significa que la prestación del servicio en el exterior, debe ser de carácter habitual y permanente. De tal forma que si, en el caso consultado, el trabajo realizado en el exterior es ocasional y no está vinculado con la estructura económica del otro Estado, el principio de territorialidad atraería esas rentas dándoles el carácter de rentas de fuente costarricense.

---

<sup>259</sup> “Es de apreciar que, los vendedores de bienes o prestadores de servicios se apoyan en medios accesorios - electrónicos- para la prestación del servicio. Los contratos de servicios son gestionados en territorio costarricense, a pesar de que se pueden efectuar por los mismos medios electrónicos. En efecto, los servicios brindados sirve a actividades o explotaciones económicas desarrolladas en territorio costarricense. **Entonces, la intención de nuestros legisladores fue también gravar con el impuesto de remesas al exterior, los servicios que brindan desde el exterior los No Residentes, y sin establecimiento permanente en el país, a empresarios costarricenses.** ( ) El servicio, según lo expuesto en el oficio de consulta, si bien se origina desde el exterior, se llevará a cabo y se utilizará en el territorio nacional. La prestación del servicio se realizará en Costa Rica; es aquí donde se instalará y se aprovechará la Información Tecnológica y donde surtirá todos los efectos deseados por las partes contratantes. Respecto a los conceptos de servicios recibidos, por los cuales se efectúan remesas al exterior, objeto de la presente consulta, que se detallan en suscripciones y acceso a la información financiera vía Internet, suscripciones a revistas, contratación de consultorías (Servicios profesionales), capacitación, servicio de mensajería internacional para pagos, licenciamiento y software; brindados a través de medios electrónicos, esta Dirección considera que corresponden a rentas de fuente costarricense. Oficio DGT-1375-05 del 31 de agosto del 2005. Dirección General de Tributación. (Subrayado no es del original)

Se considera que los esfuerzos realizados por la Dirección y el Tribunal Fiscal Administrativo son loables, ya que a través de estas propuestas tratan de evitar los conflictos del principio y las ardidés que se puedan crear para escapar de la imposición. No obstante, las interpretaciones aquí expuestas son extensivas y con ellas trata de darse un ámbito de aplicación mayor al que la ley misma prevé. Asimismo, las reformas necesarias, para evitar estos conflictos, del sistema tributario deben realizarse por medio de ley; todo de acuerdo con el principio de reserva de ley y no por medio de interpretación, como lo ha pretendido la Administración.

De igual forma se ha pronunciado el Tribunal Contencioso Administrativo, al tema relativo a los alcances interpretativos de la Administración Tributaria:

“La jurisprudencia ha reconocido, de que si bien es posible realizar una labor de interpretación integrativa e inclusive analógica en materia tributaria a fin de llenar los vacíos normativos, también ha admitido que dicho método no es aplicable en el ejercicio de la potestad tributaria propia del Estado en dos supuestos concretos: ni para imponer un tributo ni tampoco para reconocer una exoneración, por cuanto es materia que esta reservada a la ley formal y material, conforme al artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política y que desarrolla el artículo 5 del citado Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en virtud de lo cual, es el legislador al que compete no sólo la definición del tributo como tal y de todos sus elementos esenciales, sino también de los supuestos de no sujeción y de exoneración. Ello quiere decir que, es la norma legal la que define si una actividad o utilidad está o no sujeta a un gravamen, sin que se pueda –por aplicación extensiva de la disposición- diferenciar

donde la norma no lo hace ni abarcar supuestos no determinados específicamente en la norma". (Subrayado no es del original)<sup>260</sup>

Es necesario que se tomen en cuenta los criterios definidos por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ley número 4755 del 3 de mayo de 1971. De acuerdo con el principio de legalidad y reserva de ley tributaria, es el artículo 26 y siguientes, los que determinan los criterios aplicables por la Administración, para determinar la residencia o domicilio fiscal de los contribuyentes; además, los criterios determinados por el Código, se encuentran apegados al concepto tradicional de territorialidad. Es así cómo para el caso específico de las personas físicas, el artículo 26 establece que los criterios son:

1. El lugar de su residencia habitual, la cual se presume cuando permanezca en ella más de seis meses en el período fiscal.
2. El lugar donde desarrollen sus actividades civiles o comerciales o tengan bienes que den lugar a obligaciones fiscales, en caso de no conocerse la residencia o de existir dificultad para determinarla.
3. El lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria, a falta de los anteriores.
4. El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio de los contemplados en este artículo.

De igual forma, se ha determinado para el caso de las personas jurídicas, sociedades de hecho, fideicomisos, sucesiones y entidades que no sean personas físicas, de acuerdo con el artículo 27 del Código Tributario. En estos casos, se presume que el domicilio o residencia es:

1. El lugar donde se encuentre su dirección o su administración central;

---

<sup>260</sup> Sentencia 28-2007 de las 11:00 horas del 8 de junio del 2007. Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Cuarta.

2. El lugar donde se halle el centro principal de su actividad en Costa Rica, en caso de no conocerse dicha dirección o administración;
3. El lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria, a falta de los anteriores; y
4. El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio de los contemplados en este artículo.

Según el artículo 28 de mismo Código, se puede determinar que el hecho generador será gravado en el caso de personas domiciliadas en el extranjero, en los casos de que ellas tengan un establecimiento permanente en el país y se deben aplicar las reglas anteriores; en los demás casos, el domicilio es el de su representante legal y en el caso de que se carezca de éste, se debe tener como domicilio el lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.

El mismo código, en el artículo 29, determina la figura del domicilio especial, que se determina una vez que el contribuyente realiza su inscripción ante la Dirección de Tributación Directa y que tiene como objeto determinar un domicilio fiscal para todos los efectos tributarios. Este domicilio fiscal puede ser el mismo del domicilio social o residencia habitual del contribuyente, o bien se puede definir uno distinto.

## **CAPÍTULO II: DESCRIPCIÓN GENERAL DE DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES Y OFFSHORE APLICADOS EN COSTA RICA**

Una vez analizado la teoría general de la obligación tributaria, es necesario realizar un análisis de cuáles son los impuestos aplicables a las sociedades mercantiles y Offshore; todo de acuerdo con la legislación nacional. Ahora bien, la Gestión y Administración Tributaria, la realiza el Estado costarricense a través de la Dirección General de Tributación Directa, la cual se

encuentra adscrita al Ministerio de Hacienda. No obstante, en Costa Rica, la captación y administración de ciertos impuestos, se ha delegado directamente a los entes que se verán beneficiados por el dinero proveniente del impuesto, a saber, los gobiernos municipales; pero, en este capítulo se hace referencia solamente a los impuestos captados por la Administración Central.

Es importante aclarar que a nivel formal, el sistema tributario costarricense se compone principalmente de un Código de Normas y Procedimientos tributarios y de un variadas y extenso grupo de normas que crean tributos específicos, tasas y contribuciones especiales. La finalidad de todas ellas es financiar el gasto público de los diversos sectores que conforman el Estado, en general, así como programas y proyectos específicos de desarrollo socioeconómico. Algunas leyes establecen destinos específicos para los montos recaudados, mientras que otras leyes omiten la mención del destino. Pero, independientemente de lo anterior, el dinero recaudado ingresará a la caja única del Estado, de acuerdo con el artículo 66 de la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos y va a ser el Ministerio de Hacienda quien dispondrá de los mismos de la mejor manera y de acuerdo con las necesidades de cada uno de los entes, órganos e instituciones del Estado.

Ahora bien, como en Costa Rica se carece de una legislación unificada de la totalidad de los impuestos, cargas y distintas contribuciones, en el presente trabajo de investigación, se realiza un análisis de los principales impuestos que deben pagar las sociedades mercantiles; se omiten todos aquellos impuestos menores como: timbres, servicios, municipales, y territoriales.

## 1. Impuesto sobre la Renta

La ley del Impuestos sobre la Renta número 7092 del 19 de mayo de 1988, establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas<sup>261</sup>. El hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas se establece en el artículo primero de la ley, en la cual se gravan las rentas de las personas físicas y jurídicas que actúen dentro del territorio nacional, tal y como se analizó en el capítulo anterior.

La misma ley establece una serie de exenciones, que se basan principalmente en que las organizaciones no tienen fines de lucro. Por ello, las utilidades que se generen serán utilizadas únicamente para la elaboración y desarrollo de proyectos de la misma naturaleza y, en general, no se reparten entre los participantes de esta organización, “ además los ingresos que se obtengan, así como su patrimonio, se destinarán exclusivamente para los fines de su creación y, en ningún caso, se distribuirán directa o indirectamente entre sus integrantes”<sup>262</sup>. Asimismo, la exención de la ley aplica a aquellos casos donde la ley específica lo indica, tal como el caso del Régimen de Zona Franca. El artículo tercero de la ley indica las organizaciones y entes a los cuales se les excluye del pago de este impuesto.

Se ha señalado que el impuesto sobre la renta tiene dos características generales de importancia. El primero se refiere al principio de territorialidad, el segundo se refiere a que el impuesto se aplica de forma cedular, es decir, se cobra de modo independiente y con diferentes tasas sobre los distintos ingresos de una misma persona. Se ha dicho que esta modalidad no sigue la tendencia que impera en otros países, donde el impuesto de renta se aplica de forma en que todos los ingresos recibidos por una misma persona, ya sean

---

<sup>261</sup> En cuanto a legislación comparada, Fouronge realiza un resumen de la normativa vigente en el caso de Argentina. Ver GUILIANI FOURONGE Carlos. Op. Cit. Pág. 1010 a 1020.

<sup>262</sup> Ley 7092 Ley de Impuesto sobre la Renta- (2008). 13 edición. Editorial IJS.A. San José, Costa Rica. Art.3.

salarios, intereses, dividendos y otros; sobre esa base se cobra el impuesto. Por otra parte, el principal problema de un sistema cedular es que atenta contra la equidad. Por ejemplo, si se cobra una tasa baja para los intereses y una más alta para los salarios y las personas con ingresos más altos son las que tienen una mayor proporción de ingresos generada por intereses, el pago de los impuestos como proporción de los ingresos totales podría ser menor para las familias de mayores ingresos, con lo que el sistema se torna regresivo.<sup>263</sup>

La renta gravable se determina de acuerdo con el artículo 7 de la ley; ésta, es denominada por la ley como renta neta y es el resultado de restar de la renta bruta los costos y gastos deducibles o cualquier otra erogación que si bien no se encuentra relacionada directamente con la generación de las utilidades. Estas se encuentran expresamente autorizadas por esta ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad.

La ley establece que, para el caso de las personas jurídicas, se gravarán las rentas en un 30%. Asimismo el artículo 15 de la ley establece un cálculo del impuesto para empresas pequeñas y que son definidas por el mismo como aquellas personas jurídicas cuyo ingreso bruto en el período fiscal, no exceda de ¢78.231.000,00<sup>264</sup> y a las cuales se les aplicará sobre la renta neta, la siguiente tarifa única según corresponda:

**TARIFAS APLICABLES PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONA JURÍDICAS, SEGÚN INGRESOS BRUTOS**

<b>INGRESOS BRUTOS<sup>265</sup> (periodo fiscal 2009)</b>	<b>TASA (Octubre 2008 a Setiembre 2009)</b>
Hasta ¢38.891.000,00	10%
Hasta ¢78.231.000,00	20%
Más de ¢78.231.000,00	30%

---

<sup>263</sup> Contraloría General de la República. Op. Cit. Pág. 9.

<sup>264</sup> Decreto Ejecutivo N° 34789 del 04 de setiembre de 2008. Art. 1°.

Los gastos autorizados por la ley para ser deducidos, se encuentran especificados de manera taxativa en el artículo 8 de la ley. De igual forma para determinar la renta neta, es necesario tomar en cuenta aquellos montos que se encuentran excluidos de la renta, de acuerdo con el artículo 6.<sup>266</sup>

Es claro entonces, que todos aquellos gastos que no se encuentren determinados como deducibles por el legislador se consideran como parte de la renta gravable. A pesar de la taxatividad de esta norma, el legislador dejó previsto en el artículo 9 de la ley cuáles son los gastos que no serán deducibles bajo ninguna circunstancia. En el caso de las sociedades mercantiles y offshore, es necesario indicar que el inciso ch) indica que las utilidades, participaciones sociales o dividendos, pagados o acreditados a socios, accionistas, dueños de empresas o personas físicas, no serán considerados como gastos deducibles de la renta bruta.

La ley del Impuesto sobre la renta admite una deducción especial que es la depreciación de los activos fijos. Esta, puede aplicar sobre los bienes tangibles, empleados en negocios, industrias, empresas agropecuarias o agroindustriales, actividades profesionales o en otras vinculadas a la producción de rentas sujetas al impuesto, siempre que, como consecuencia de su uso, transfieran su costo directa o indirectamente o que pierdan valor por el simple transcurso del tiempo o por los adelantos tecnológicos.<sup>267</sup> Esta deducción especial consiste en que una persona física o jurídica traslade al gasto el costo del activo fijo que utiliza en su actividad para generar ingresos. Las empresas podrán considerar como gasto aquellos activos que adquieran, cuyo costo unitario no supere el 25% de un salario base. No obstante, la

---

<sup>265</sup> *Ibidem*.

<sup>266</sup> Para efectos de nuestro trabajo, es necesario anotar los incisos de importancia del artículo 6 de la Ley del impuesto sobre la renta. Para el caso de las personas jurídicas se encuentra excluida de la renta bruta los siguientes ingresos señalados en los incisos a y c, lo cuales establece:

"a) Los aportes de capital social en dinero o en especie. ( )

c) La utilidades, dividendos, participaciones sociales y cualquier otra forma de distribución de beneficios, pagados o acreditados a los contribuyentes a que se refiere el artículo 2o. de esta ley.( )"

<sup>267</sup> Ley 7092 Ley de Impuesto sobre la Renta- (2008). 13 edición. Editorial IJS.A. San José, Costa Rica. Art. 8.

Dirección General de Tributación, tendrá facultad para autorizar al sujeto pasivo, la deducción como de aquellos activos cuyo costo supere el 25%. Se toman en consideración factores relacionados con el valor relativo del bien adquirido en proporción con el total de activos de la empresa, así como la actividad económica que desarrolla la entidad. El contribuyente podrá hacer la solicitud, a la Administración Tributaria, por escrito.

La Dirección General de Tributación Directa admite distintos métodos de depreciación; estos deben de ser primeramente justificados ante la Administración. Dentro de los métodos más utilizados está el método de línea recta, o suma de dígitos de los años.<sup>268</sup> Para los efectos de aplicar cualquiera de los métodos, se debe tomar como base la vida útil estimada en años que corresponda.

Por otra parte, el artículo 8, inciso g), permite la figura del arrastre de pérdidas, aplicable para la actividad industrial y agrícola. El supuesto aplica en el caso de que en un periodo fiscal una empresa obtenga pérdidas. Por ello éstas podrán aceptarse como deducción en los tres periodos siguientes en el caso de que sea una empresa constituida anterior a la vigencia de la ley. Si se trata de una empresa constituida posterior a la vigencia de la ley, se permitirá una deducción de las pérdidas en los cinco periodos fiscales siguientes; periodo igual se aplicará a empresas agrícolas. La determinación de las pérdidas quedará a juicio de la Administración Tributaria y esta las aceptará, siempre que estén debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas.

En el caso del impuesto sobre la renta, los sujetos pasivos están obligados a la presentación de una declaración jurada de sus rentas. Estas, se reportarán por medio del formulario D-101 y simultáneamente deberán cancelar el impuesto correspondiente. Esta declaración se realiza anualmente y, en el caso específico de las sociedades mercantiles, ellas deberán realizar

---

<sup>268</sup> Decreto No. 18445-H de 09 setiembre 1988. Art. 76. Anexo N°1.

la declaración de sus rentas, posterior a la Asamblea General de Accionistas en la cual se aprueben los estados de cuenta. Esta declaración debe presentarse a los 2 meses y 15 días naturales al cierre del periodo fiscal, cualquiera sea la cuantía de las rentas brutas obtenidas, aún cuando estén, total o parcialmente, exentas o no estén sujetas por disposición legal a pagar el impuesto.<sup>269</sup>

La ley de Impuesto sobre la Renta también establece en el artículo 23 una lista de retenciones, de las cuales toda empresa pública o privada, sujeta o no al pago del impuesto, está obligada a actuar como agente de retención de las rentas señalados en los incisos de este artículo. La importancia de que todas las entidades realicen las retenciones correspondientes radica en que estos montos le serán deducidos de la renta gravada.<sup>270</sup>

Las retenciones que deben realizar las personas jurídicas comerciales son:

1. Los salarios y otras remuneraciones pagadas a los trabajadores.
2. Dietas, gratificaciones y otras prestaciones por servicios personales. En el caso de que estos se paguen a personas domiciliadas en Costa Rica deberá retenerse un 15% sobre los importes que se le paguen a dicha persona.
3. Pago de intereses y descuentos sobre pagarés y otros títulos valores, por lo que deberán retener un 15% sobre los montos. Salvo en los casos de rentas derivadas de títulos valores en moneda extranjera emitidos por el Estado, o moneda nacional del Banco Popular y del Sistema Financiero para la Vivienda y demás exenciones señaladas en el inciso c).<sup>271</sup>

---

<sup>269</sup> Ley 8114 Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria de 4 de julio del 2001. Art. 19. Inciso d.

<sup>270</sup> Ley 7092 Ley de Impuesto sobre la Renta- (2008). 13 edición. Editorial IJS.A. San José, Costa Rica. Art. 24.

<sup>271</sup> Este artículo fue recientemente reformado por la ley 8720 Ley de Protección a víctimas y testigos y demás sujetos intervinientes en el proceso penal; en su numeral 22 establece que se reforme el inciso c del artículo 23 de la Ley 7092 Ley de Impuesto sobre la Renta para que se lea: *“No estarán sujetas al impuesto sobre la renta ni al establecido en este inciso, las rentas derivadas de los títulos emitidos en moneda nacional por el Banco Popular y de Desarrollo Comunal y por el Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, al amparo de la Ley N° 7052, de 13 de noviembre de 1986. Tampoco estarán sujetas al impuesto sobre la renta ni al establecido en este inciso, las inversiones provenientes*

4. Las operaciones de recompras o reportos de valores que se realicen mediante la bolsa de valores; para ello se aplica un impuesto único del 8%, sobre los rendimientos generados. En el caso de que las operaciones señaladas en el inciso c bis) no sean realizadas a través de la bolsa de valores; esta será considerada renta ordinaria.
5. Las remesas o créditos a favor de terceros domiciliados en el exterior de acuerdo con lo señalado en el artículo 59 de la ley citada.
6. Deberán retener las sociedades por los servicios de transporte, comunicaciones, reaseguros, películas cinematográficas, noticias internacionales y demás servicios señalados en los artículos a), b), c), ch) del artículo 11.
7. Por las utilidades, dividendos y participaciones sociales, de acuerdo con el artículo 18; en éste, se impone una carga del 15% sobre los dividendos pagados a los socios. En el caso de pago de dividendos a acciones de sociedades que se encuentran inscritas a la bolsa de Comercio reconocida oficialmente y adquiridas por medio de ésta, el gravamen será de un 5%.

Es importante advertir que en la ley no se hace referencia a los grupos de sociedades, ni a la figura de la fusión. El único caso de vinculación entre sociedades, gravado en la ley, es el impuesto especial sobre bancos y entidades financieras no domiciliadas en el país, que se encuentra regulado en el artículo 61 bis de la ley 7092. En el mismo se gravan las utilidades de los grupos de sociedades bancarias y financieras definidas en la sección III del capítulo IV de la Ley Orgánica del Banco Central.<sup>272</sup> De igual forma, artículo

---

*del fideicomiso sin fines de lucro, creado mediante el artículo 6 de la Ley de la creación de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda, N° 7044, de 29 de setiembre de 1986." Aunado a lo anterior el transitorio único de la ley 8720 indica: La reforma del artículo 23 de la Ley de impuesto sobre la renta, N° 7092, de 21 de abril de 1988, y sus reformas, que se establece en el artículo 22 de esta Ley, no afectará los títulos valores en moneda extranjera emitidos por el Estado o por los bancos del Estado, que hayan sido debidamente emitidos antes de la entrada en vigencia de la presente Ley, los cuales estarán exentos del impuesto en cuestión hasta la fecha de su vencimiento. Se tendrá por emitido un título en el momento en que sea comprado por un inversionista, público o privado, por medio de una bolsa de valores o mediante una transacción directa.*

<sup>272</sup> El artículo 141 de la Ley N°7558 del 3 de noviembre 1995, establece una definición de grupo, a lo cual dice: "Los grupos financieros deberán estar constituidos por una sociedad controladora y por empresas dedicadas a prestar

referido establece un impuesto especial a estas entidades, de un equivalente de ciento veinticinco mil dólares anuales, los cuales sustituirán el impuesto de remesas al exterior.

De la definición de grupo establecida en la Ley N°7558 en el artículo 141, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece tres criterios básicos para definir cuando existe vinculación entre sociedades financieras y bancarias. Dicho criterio se basa principalmente en la posesión del capital accionario de sociedades no domiciliadas. El artículo 61 bis se refiere en cuanto a esto último:

“Para los efectos de esta Ley, se entiende que existirá vinculación entre:

- a) Un banco o entidad financiera no domiciliados en Costa Rica y otro banco o entidad financiera domiciliados en Costa Rica, cuando la primera entidad posea una participación directa o indirecta en el capital social, igual o superior al veinticinco por ciento (25%).
- b) Un banco o entidad financiera no domiciliados en Costa Rica en el cual una sociedad costarricense posea una participación directa o indirecta en el capital social igual o superior al veinticinco por ciento (25%).
- c) Un banco o entidad financiera no domiciliados en Costa Rica y otro banco o entidad financiera domiciliados en Costa Rica, en los cuales el mismo grupo de interés económico posea una participación, directa o indirecta, en el capital social de ambas sociedades, igual o superior al veinticinco por ciento (25%).

---

servicios financieros organizadas como sociedades anónimas, tales como bancos, empresas financiadas no bancarias, almacenes generales de depósito, puestos de bolsa, sociedades de inversión, empresas de arrendamiento financiero, así como bancos o financieras domiciliados en el exterior, acreditados como tales por la autoridad foránea correspondiente. Además, el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero podrá autorizar a otras empresas nacionales o extranjeras como parte del grupo, siempre y cuando se dediquen a la actividad financiera exclusivamente. Como excepción, el grupo financiero podrá tener una o varias sociedades propietarias o administradoras de los bienes muebles o inmuebles del grupo. En el caso de las cooperativas de ahorro y crédito, la empresa controladora podrá ser un organismo de naturaleza cooperativa.”

Para los efectos de los incisos a), b) y c) anteriores, se entenderá que existe vinculación entre ambas sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra, o cuando el poder de decisión sobre ambas sociedades es ejercido por un mismo grupo de interés económico".

La ley del impuesto sobre las rentas establece un impuesto especial sobre las remesas al exterior; éste, se encuentra contemplado en el Título IV, a partir del artículo 52 y siguientes.

El objeto del impuesto es gravar toda renta o beneficio de fuente costarricense que se exporta al exterior. El hecho generador se da, y de acuerdo con el artículo 53 de la ley, en el momento en que se da una renta o beneficio de fuente costarricense, pero que se pague, acredite o transfiera a terceros domiciliados en el exterior.

En el artículo siguiente se vuelve a retomar el tema de la territorialidad y el legislador levanta una lista de las actividades que considera son de fuente costarricense. Es de interés señalar el inciso b) y c) del artículo 53 que establece:

- "b) Las producidas por el empleo de capitales, bienes o derechos invertidos o utilizados en el país, tales como intereses de depósitos o de préstamos de dinero, de títulos, de bonos, de notas y otros valores, dividendos, participaciones sociales y, en general, por el reparto de utilidades generadas en el país, ahorros, ( ); arrendamiento de bienes muebles, regalías, subsidios periódicos, rentas vitalicias y otras que revistan características similares; la diferencia entre las primas o cuotas pagadas y el capital recibido como consecuencia de contratos de ahorro y capitalización; ( )
- c) Las originadas en actividades civiles, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras,

mineras o de explotaciones de otros depósitos naturales; ( ), por la prestación de servicios personales o por el desempeño de funciones de cualquier naturaleza, desarrolladas o gestionadas dentro del territorio de la República, sea que la renta o remuneración consista en salarios, sueldos, dietas, honorarios, gratificaciones, regalías, ventajas, comisiones, o en cualquier otra forma de pago o compensación originada en la relación laboral.

( )

d) Los pagos o créditos que se realicen por el uso de patentes, suministro de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias, regalías, refinanciamientos y primas de seguros de cualquier clase. Todo otro beneficio no contemplado en los incisos precedentes que haya sido generado por bienes de cualquier naturaleza o utilizado en el país, o que tenga su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en el territorio de la República".

El impuesto de remesas al exterior plantea en todos los artículos el principio de territorialidad basados en el concepto de fuente de origen costarricense. Por ello, las problemáticas señaladas en el capítulo anterior son reiteradas por la contextualización y definición que se le ha dado al impuesto.

El legislador propone en el artículo 55 siguiente resolver ciertos conflictos derivados del principio de territorialidad. A esto, señala como casos especiales de rentas de fuente costarricense:

"c) Los intereses y comisiones sobre préstamos invertidos o utilizados en el país, aún cuando el pago o crédito de tales intereses y comisiones, o el reembolso del capital, se efectúe fuera del país.

ch) Los ingresos provenientes de la exportación de bienes. ( )

- e) Los ingresos que resulten por la diferencia entre el precio de venta, en el país, de mercancías de toda clase, recibidas por agencias o representantes de empresas extranjeras, y su valor de importación, así como los ingresos obtenidos por dichas agencias o representantes, por la contratación en el país de servicios de cualquier naturaleza para ser prestados en el exterior.
- f) El producto del suministro de noticias desde el exterior a personas domiciliadas en el país.
- g) Los ingresos obtenidos por personas no domiciliadas en el país, provenientes de la producción, la distribución, la intermediación y cualquier otra forma de negociación, en el país, de películas cinematográficas y para la televisión, "videotapes", radionovelas, discos fonográficos, tiras de historietas, fotonovelas y todo otro medio similar de proyección, transmisión y difusión de imágenes y sonidos.
- h) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios, dietas, gratificaciones que paguen o acrediten empresas o entidades domiciliadas en el país a miembros de directorios, consejos u otros organismos directivos que actúen en el exterior, así como todo pago o crédito por asesoramiento técnico, financiero, administrativo y de otra índole que se les preste desde el exterior a personas domiciliadas en el país”.

Es importante hacer notar cómo el legislador con estos artículos liga el origen de los ingresos, sean extranjeros o nacionales, mientras estos vayan a estar relacionados de alguna forma con el país. En el inciso c) cuando se habla de intereses o comisiones de préstamos utilizados en Costa Rica, aunque se solicite tal préstamo y todos los efectos de él se dé fuera de Costa Rica. Por su parte, el inciso e) en su última línea establece que se considerará renta nacional aquellas contrataciones que se hagan en el país, pero que su objeto se desarrolle fuera del país. En resumen, estos incisos constituyen una serie de excepciones al principio de territorialidad; estos, van a estar ligados directamente con el impuesto de remesas al exterior.

La ley establece como contribuyentes del impuesto de remesas al exterior, aquellos terceros que vayan a percibir las rentas beneficios de fuente costarricense. Sin embargo, la ley establece además una responsabilidad solidaria a aquellos sujetos nacionales que efectúen las remesas o las acrediten fuera del país. De igual forma la ley establece que en el caso específico del impuesto del 15% sobre los dividendos, el deber de retención de las sociedades mercantiles subsiste aunque los beneficiarios de los dividendos se encuentren ocasionalmente en el país.

A diferencia del impuesto sobre la renta, la base para el cálculo del impuesto sobre las remesas al exterior, va a ser la totalidad del monto remesado y no indica la ley montos a deducir del total remesado. El porcentaje del impuesto que va a ser aplicado, al monto remesado, varía dependiendo de la actividad que genere la utilidad. En el artículo 59 se establece el porcentaje específico para cada actividad y en el caso de las actividades no contempladas, se cobrará un 30%.

## 2. Impuesto sobre las ventas

El impuesto sobre las ventas o también llamado, impuesto al valor agregado, es un impuesto indirecto que se carga al precio de los bienes de consumo; éste, se encuentra regulado en la Ley No. 6826 del 8 de noviembre de 1982 y sus reformas.<sup>273</sup>

Se aplica en las transferencias a título oneroso de bienes y prestaciones de servicios y quienes soportan el impuesto son los usuarios finales o consumidores. Cada actor en la cadena paga a su antecesor el impuesto correspondiente al precio facturado por este y, a su vez, percibe de su sucesor en la cadena el monto correspondiente al impuesto asociado al precio que

---

<sup>273</sup> En cuanto a legislación comparada, Fonrouge realiza un resumen de la normativa vigente en el caso de Argentina. Ver GUILIANI FOURONGE Carlos. Op. Cit. Pág. 1021 a 1030.

facturó. Cada actor, excepto el consumidor final, es responsable ante la autoridad tributaria por liquidar y pagar la diferencia entre el impuesto pagado y el impuesto cobrado. La ley específicamente señala como contribuyentes a todas las personas físicas o jurídicas, de derecho o de hecho, públicas o privadas, que realicen ventas o presten servicios en forma habitual y a todas las personas que efectúen importaciones de bienes; todo, según el artículo 13 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas.

La Contraloría ha considerado este impuesto como una carga sencilla de administrar, ya que ésta se caracteriza por ser una única tasa de imposición, sin mayor diferenciación. Además, señala que tiene la ventaja de que se aplica en el momento del consumo y, por tanto, no discrimina por el origen de la producción, pues igual opera para los bienes producidos en el país que para los importados. Esto, evita efectos de tipo proteccionista o bien conflictos de territorialidad como los que presenta el impuesto sobre la renta.<sup>274</sup>

El artículo 1 de la ley establece el objeto del gravamen; se señala la carga del pago de impuesto sobre los bienes y servicios descritos en los incisos del artículo.<sup>275</sup> La ley grava los bienes y servicios vendidos, por ello, en ella se define el concepto de venta y cómo debe ser entendido. El artículo 2 indica que se entenderá por venta las siguientes acciones:

- a) La transferencia del dominio de mercaderías.
- b) La importación o internación de mercancías en el territorio nacional.
- c) La venta en consignación, el apartado de mercancías, así como el arrendamiento de mercancías con opción de compra.
- ch) El retiro de mercancías para uso o consumo personal del contribuyente.

---

<sup>274</sup> Contraloría General de la República. Op. Cit. Pág. 13.

<sup>275</sup> La doctrina ha establecido que el hecho generador del impuesto son las ventas de cosas muebles realizadas por responsables y a las otras localizaciones y prestaciones de servicios taxativamente enumeradas por la ley. También se consideran afectadas las importaciones definitivas de cosas muebles, y que esta definición de importación tiene intrínseca relación con el concepto de territorialidad. Ver GIULIANI FOROUNGE Carlos. Op. Cit. Pág. 1024.

- d) La prestación de los servicios a que se refiere el artículo anterior.
- e) Cualquier acto que involucre o que tenga por fin último la transferencia del dominio de mercancías, independientemente de su naturaleza jurídica y de la designación, así como de las condiciones pactadas por las partes”.

Estos artículos deben ser revisados todos en conjunto con el artículo 3 de la ley, en el que se define el hecho generador que crea las obligaciones de pago. La ley grava las ventas e importaciones de bienes, la prestación de servicios, además de las ventas en consignación y apartados de las mercancías.

Luego de que es definido cuales son los bienes que serán gravados, la ley determina una serie de bienes que se encuentran exentos del pago del impuesto; estos, se encuentran enlistados en el artículo 9. El común denominador de la exención es que los productos son de consumo necesario, por lo que se libera de la carga tributaria a los sectores más pobres de la sociedad y con ello se fomenta el objetivo de la equidad vertical.<sup>276</sup>

La Contraloría General de la República ha dicho que a pesar de las ventajas que dan las exenciones establecidas en el artículo 9, existen exenciones excesivas a muchos artículos; estos, no favorecen la equidad y afectan la base del impuesto. Se considera que lleva razón sólo en los casos de las exenciones aplicables a: las exportaciones, las composiciones musicales, los cuadros y pinturas creados en el país por pintores nacionales o extranjeros; no así de los productos orgánicos, ya que esto se puede interpretar como un incentivo a la producción de productos que benefician la salud y el ambiente.<sup>277</sup>

---

<sup>276</sup> Contraloría General de la República. Op. Cit. Pág. 13

<sup>277</sup> Ibidem.

Se señala, por la Contraloría, otra deficiencia importante: este impuesto no se aplica sobre la globalidad de los servicios, como en otros países, sino que se cobra sólo sobre los servicios que taxativamente indica la ley.<sup>278</sup>

El impuesto de ventas debe ser calculado, aplicando el 13% sobre el precio neto de la venta, que incluye el impuesto selectivo de consumo cuando las mercancías de que se trate estén afectas al mismo. A este resultado se le resta el impuesto de ventas pagado sobre las compras y da como resultado el impuesto por pagar. Si el contribuyente está afiliado al sistema de pagos con tarjeta de débito o crédito, de conformidad con el artículo 15 bis de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y 20 bis de su reglamento, debe rebajar del resultado anterior, las retenciones efectuadas por las procesadoras de estos pagos y constituyen pagos a cuenta de este impuesto; el monto resultante es el impuesto por pagar.

Es necesario tomar en cuenta, para el cálculo del impuesto, los incisos a), b), c), del artículo 11 de la ley. Estos, señalan situaciones específicas que no formarán parte de la base imponible. La ley, además, tiene un articulado específico para definir la base imponible en el caso de la prestación de servicios y las importaciones.<sup>279</sup>

Además de las deficiencias señaladas, por la Contraloría, esta ha considerado que el impuesto de ventas en Costa Rica no puede llegar a considerarse como un impuesto al valor agregado propiamente, ya que éste ha señalado lo siguiente:

“En cuanto a la forma de aplicar el impuesto sobre las ventas en Costa Rica, es importante señalar que todavía no se ha logrado implementar un verdadero concepto de valor agregado, aunque se permite acreditar el impuesto de ventas pagado en la compra de

---

<sup>278</sup> *Ibidem.*

<sup>279</sup> N° 6826 Ley de Impuesto General sobre las Ventas del 8 de noviembre del 1982. Art. 12 y 13.

los insumos incorporados en el bien. Avanzar hacia un impuesto sobre el valor agregado requeriría contemplar los demás costos y servicios asociados a la producción (no sólo los asociados a los insumos que se incorporan físicamente en el bien producido), que en la actualidad no constituyen créditos para el cálculo del impuesto. Ello llevaría a una ampliación de la base y requeriría un sistema más efectivo de controles cruzados entre los contribuyentes”.<sup>280</sup>

### 3. Impuesto Selectivo de Consumo

El impuesto selectivo de consumo es un impuesto que recae sobre la importación o fabricación nacional de mercancías por productores no artesanales detalladas en la Ley de Consolidación de Impuesto Selectivo de Consumo N°4961 y su Reglamento, Decreto N° 14617-H del 10 de junio de 1983 y reformas. Según la doctrina, se ha establecido que los impuestos selectivos de consumo sobre aquellos bienes y servicios que tienen una alta elasticidad ingreso y una baja elasticidad precio.<sup>281</sup> Es decir, en el impuesto selectivo de consumo se aplica íntegramente la potestad de imperio del Gobierno, ya que es por los intereses que tenga el Estado respecto a ciertos sectores productivos de los cuales quiere o no incentivar. En el caso costarricense, los bienes gravados son bienes de lujo y no de primera necesidad. Se ha considerado por la doctrina que al gravarse bienes y servicios de lujo, esto genera equidad, ya que la carga tributaria se traslada a los sectores menos pobres de la población, al no incluirse dentro de éste gravamen los bienes de consumo básico. Asimismo, se ha dicho que al establecerse el impuesto selectivo de consumo sobre productos que pueden generar adicciones y acentuar problemáticas, esto traslada, en alguna medida,

---

<sup>280</sup> Contraloría General de la República. Op. Cit. Pág. 14.

<sup>281</sup> Nos referimos a alta elasticidad ingreso cuando el consumo del bien aumenta proporcionalmente al aumento del ingreso del contribuyente, ya que se trata de productos o bienes de lujo y no primera necesidad, es así como el contribuyente que adquiere el bien puede pagar por él independientemente del precio de éste. Mientras que la baja elasticidad precio significa que el consumo del bien no se reduce por el incremento en el precio generado por la suma del impuesto, es decir el consumo no es sensible al incremento del precio del bien debido al impuesto.

la responsabilidad sobre el contribuyente de las cargas que implica para el Estado tratar de solventar la problemática de salud poblacional que pueda provocar.

Ha señalado la Contraloría respecto de lo anterior:

“Algunos sectores apoyan el tributo porque lo consideran una forma de redistribuir el ingreso en favor de los grupos más pobres, ya que es un impuesto sobre bienes específicos y no sobre bienes básicos. El impuesto selectivo de consumo también considera algunos bienes y servicios que inducen a la adicción, como el tabaco, los licores y las apuestas. En estos casos, se justifica la aplicación del impuesto para trasladar a los consumidores de estos bienes el costo de atender los problemas sociales derivados de su consumo. De la misma manera, es común que se graven los productos con efectos ambientales negativos, como los hidrocarburos y los vehículos. En la literatura económica se sostiene que estos impuestos corrigen las distorsiones asociadas a las externalidades, las que surgen cuando el costo privado de producir o consumir un bien es distinto (y en los casos anteriores, inferior) al costo social”<sup>282</sup>.

Las tasas son variables y selectivas, ya que se aplican en porcentajes distintos; esto, depende de lo designado por el legislador. No obstante, la forma básica para calcular el impuesto es multiplicar el monto total de las ventas de un artículo específico por la tarifa que le corresponde, según la ley de consumo y de acuerdo con la partida arancelaria en que se clasifique. Al total del impuesto mensual determinado por el contribuyente se deducen los créditos de Impuesto Selectivo de Consumo pagados durante el mes, tanto a nivel interno como en Aduanas, sobre aquellas materias primas o productos intermedios

---

<sup>282</sup> Contraloría General de la República. Op. Cit. Pág. 15

destinados a incorporarse en sus productos finales. El resultado de esta operación será el impuesto por pagar.

Según las leyes que gravan los bienes con el impuesto selectivo de consumo, los contribuyentes van a ser:

1. La persona física o jurídica a cuyo nombre se efectúe la introducción de mercancías en la importación o internación.
2. El fabricante no artesanal, persona física o jurídica, en las condiciones que a tal efecto establezca el reglamento del impuesto, cuando realice la venta de mercancías de producción nacional.

El momento para realizar el pago del impuesto varía si se trata de importación o venta del producto. De tratarse del primer supuesto, el pago del impuesto debe realizarse antes del desalmacenaje de los insumos, efectuado por aduanas. Mientras que en el caso de la venta de los bienes de producción nacional, los fabricantes deben liquidar y pagar el impuesto durante los primeros quince días de cada mes, por todas las ventas efectuadas en el mes anterior. Por otra parte y, de acuerdo con el artículo 13 de la Ley N° 7972 del 22 de diciembre de 1999 (Alcance N° 105-A a La Gaceta N° 250 del 24 de diciembre de 1999 y vigente a partir del 1° de enero del 2000), los contribuyentes del impuesto selectivo de consumo que recaiga sobre los licores, cigarrillos, cigarros y puros deben presentar y cancelar la declaración dentro de los primeros 15 días naturales del mes siguiente a aquél al cual se refiera la declaración.<sup>283</sup>

---

<sup>283</sup> Dirección General de Tributación Directa.  
<http://dgt.hacienda.go.cr/infotributaria/tiposdeimpuestos/Paginas/ImpuestoSelectivodeConsumo.aspx>.  
[Consulta realizada: 26 de marzo del 2009]

#### 4. Gestión Tributaria

Según la legislación costarricense, la gestión tributaria es realizada por la Administración central y así lo establece el Artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

“Se entiende por Administración Tributaria el órgano administrativo encargado de percibir y fiscalizar los tributos, se trate del fisco de otros entes públicos que sean sujetos activos, conforme a los artículos 11 y 14 del presente Código.

Dicho órgano puede dictar normas generales para los efectos de la aplicación correcta de las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes ”.

Doctrinariamente se ha establecido que las funciones de la Administración tributaria se pueden establecer en el siguiente enunciado: La administración tributaria tiene como objetivo la aplicación eficaz de la normativa tributaria vigente, al facilitar el cumplimiento voluntario, reducir sistemáticamente la evasión, el fraude y minimizando el costo de la recaudación. De acuerdo con esta definición:

- Las funciones de administración y política tributaria quedan completamente separadas: la administración se hace a partir de una normativa dada, cuya definición corresponde a los órganos responsables de la política tributaria.
- La administración tiene la obligación de recaudar todos los impuestos establecidos en la normativa vigente, pero dentro de los procedimientos y con las limitaciones que esa misma normativa establece. En otros términos: el objetivo de maximizar la recaudación está sujeto a ciertas restricciones, como son el respeto a los derechos de los contribuyentes

y la observación del debido proceso. No se trata de maximización de la recaudación a secas.

- Hay una obligación común a toda la administración pública de minimizar el costo de la función asignada.
- Hay una forma específica de cumplir con la función recaudatoria de facilitar el cumplimiento voluntario y combatir el fraude.

Pueden agruparse en funciones de control, de servicio al cliente y de apoyo. Las funciones de control implican que la administración debe ser capaz de detectar, corregir y castigar los incumplimientos tributarios. Las de servicio al cliente son todas las actividades orientadas a inducir el cumplimiento voluntario y minimizar su costo. Las funciones internas de apoyo incluyen todos los servicios administrativos, logísticos e informáticos que permiten realizar las primeras.

Para detectar los incumplimientos, la administración necesita saber quiénes tienen obligaciones tributarias y si las cumplen o no. Esta función involucra a los contribuyentes, los declarantes y los auxiliares designados para desempeñarla. La administración cuenta con dos instrumentos: la información masiva que le suministran los propios contribuyentes y declarantes, el registro público, otras organizaciones públicas y administraciones tributarias y el trabajo de investigación que realizan los auditores, o más bien, los inspectores fiscales, a partir de esa información masiva.

### **CAPÍTULO III: ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO**

Las distintas legislaciones alrededor del mundo adoptan características que las hacen únicas y que se acoplan a las necesidades tanto de los habitantes como de los gobiernos centrales, estas diferencias hacen que su aporte a otros ordenamientos sea una afortunada consecuencia del intercambio

de información y la adopción de métodos que mejoran la recaudación de tributos.

Los diferentes países aportan a este trabajo una idea del sistema de recaudación que posee cada uno de ellos; esto da opciones de sistemas de recolección de impuestos que pueden ser incorporados en nuestras legislaciones, para mejorar el ingreso al fisco y evitar la evasión.

## **SECCIÓN A: DIFERENTES SISTEMAS DE RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS**

### **1. Alemania**

Una de las primeras manifestaciones de ordenamiento fiscal alemán se produjo en 1919 cuando se sancionó el Reichsabgabenordnung (abreviación AO), primera agrupación normativa de esta índole, Fonrouge<sup>284</sup> lo considera como una de las principales causas del “brillante desarrollo del Derecho Fiscal” alemán. Esta obra recopilaba las normas básicas y generales del derecho fiscal, tanto a nivel formal como sustancial.

A partir de 1977 surge una nueva codificación en esta materia, tal es el caso del Abgabenordnung 1977 (A.O. 1977). Éste, es el Código Tributario que establece, desde los principios procesales (tercera parte), hasta los delitos fiscales y sus penas (octava parte).

Se debe hacer notar que algunos principios de la tributación se encuentran contemplados en la Ley Federal Alemana, por ejemplo el artículo 3

---

<sup>284</sup> Este autor hace una aclaración con respecto a este cuerpo legal, agrega: “Por deficiencias de información, alguien ha identificado este cuerpo legal con manifestaciones del despotismo nazi, cuando fue obra de Enno Becker, jurista que actuó durante la República de Weimar, cuya filiación democrática era indudable y ni existía el nacionalsocialismo. La confusión radica en que en el año 1934 se introdujeron reformas mediante la Steueranpassungsgesetz o ley de adaptación impositiva, disponiendo, entre muchas cosas, que en el futuro las leyes fiscales serían interpretadas de acuerdo con las concepciones generales del nacionalsocialismo”, es decir estableciendo el predominio de lo político, pero tales disposiciones fueron suprimidas más tarde y no figuran en el texto actualizado. GIULIANI FONROUGE. Óp. Cit. Pág. 51.

hace énfasis en el principio de capacidad de pago y respecto a la equidad de los impuestos:

Artículo 3:

(1) Todas las personas son iguales ante la ley.

(2) Hombres y mujeres tienen igualdad de derechos. El Estado promoverá la aplicación efectiva de la igualdad de derechos para hombres y mujeres y tomar medidas para eliminar las desventajas que existen actualmente. (3) Ninguna persona, podrá ser discriminado por razones de sexo, origen étnico, raza, idioma, patria y origen, su fe, sus opiniones religiosas o políticas, por razón de su discapacidad. <sup>285</sup>

En Alemania la progresividad de los impuestos (a mayor ingreso, mayor pago de impuestos), además de estar protegida por la ley anterior, se ve reflejada en la tabla que establece los límites de cobro de impuestos en cuanto a porcentaje, por cantidad de ingreso, que van desde el 0%, hasta el 45 %:

Impuestos %	Base Imponible (Euros)
0	Hasta 7.664
15%	7.665-52.152
42%	52.153-250.000
45%	250.000 y más <sup>286</sup>

Por otro lado, los numerales segundo y veinte de la Ley Federal buscan el respeto por el Estado de bienestar y el principio de legalidad en materia fiscal:

---

<sup>285</sup> Ley Fundamental de la República Federal Alemana. Grundgesetz. Art 3.

<sup>286</sup> World Wide Tax. [http://www.worldwidetax.com/germany/germany\\_tax](http://www.worldwidetax.com/germany/germany_tax). 10 de abril 2009.

Artículo 2 (1) Toda persona tiene derecho al libre desarrollo de su personalidad, siempre que no ha violado los derechos de los demás y no atente contra el orden constitucional o la ley moral. (2) Toda persona tiene el derecho a la vida ya la integridad física. La libertad de la persona es inviolable. Estos derechos sólo pueden ser sobre la base de un derecho a interferir.

Artículo 20 (1) La República Federal de Alemania es un Estado democrático y social de estado federal. (2) Todo poder del estado emana del pueblo. Es por el pueblo mediante elecciones y referendos y específicos por los órganos del legislativo, ejecutivo y judicial ejercen. (3) La legislación se dirige a la orden constitucional, el poder ejecutivo y el poder judicial por la ley y la justicia.

(4) en contra de cualquiera que lo hace, la supresión de esta orden constitucional, todos los alemanes tienen el derecho a la resistencia, cuando existen otras soluciones que no es posible.

Artículo 20bis:El Estado también protege a la responsabilidad de las generaciones futuras los fundamentos naturales de la vida y los animales en el contexto del orden constitucional a través de la ley y de conformidad con la ley y la justicia por el poder ejecutivo y el poder judicial.<sup>287</sup>

Al ser Alemania una República Federal, existen tres maneras en que se pueden cobrar los impuestos: un primer nivel se da por medio de la Federación o Bund, también a nivel Estatal o Lânder, o ya sea una función establecida por los municipios o Kommunen. Estos tres órganos de la Federación tienen repartidas entre sus funciones percibir ciertos tipos de impuestos.

---

<sup>287</sup> Ley Fundamental de la República Federal Alemana. Grundgesetz. Art 2, 20 y 20 bis.

Entre los impuestos que corresponden a la Federación se encuentran las aduanas; esto lo establece la Ley Fundamental de la República Federal Alemana o Grundgesetz, en el numeral 73, donde establece:

Artículo 73

(1) La Federación exclusiva de la legislación sobre:  
(...) 5. la unidad de la zona de aduanas y el comercio, el comercio y los acuerdos de transporte marítimo, la libre circulación de bienes y las mercancías y los pagos con los países extranjeros, incluidos los funcionarios de aduanas y protección fronteriza...

(subrayado no es del original)

Además de las aduanas, La federación se encarga de cobrar impuestos por el alcohol, las bebidas destiladas, café, entre otras bebidas, como vino espumoso; además del tabaco, electricidad y seguros. Importante también mencionar el impuesto llamado Solidaridad o solidarita et szuschlag, que es un impuesto de recargo sobre la renta.

Además de lo anterior, la Federación y los Estados federados pueden, según la norma 105 de la Ley Federal Alemana, decidir sobre la repartición y otras situaciones de la Legislación Fiscal.

Artículo 105

(1) La Federación exclusiva de la legislación sobre los derechos y los monopolios financieros. (2) El gobierno federal tiene la competencia sobre la legislación de otros impuestos, si el producto de este impuesto en su totalidad o en parte tiene derecho o que las condiciones del artículo 72, apartado 2 están disponibles.

(2 bis) Los Estados federados tienen la facultad de legislar sobre los impuestos locales y gastos, durante el tiempo y en la

medida en que no están regulados los impuestos federales son similares, tiene el poder de determinar el tipo impositivo para la tierra. (3) las leyes federales relativas a los impuestos, el producto de que los países o comunidades (asociaciones) en todo o en parte pagados, requieren el consentimiento del Bundesrat.

En el caso de los municipios o Kommunen, estos pueden cobrar impuestos sobre la propiedad, impuestos sobre el comercio, las posadas y los perros (la legislación los reconoce como un bien de lujo y se cobra de acuerdo a la raza).

En materia de renta, la legislación alemana establece que todo individuo que tenga su residencia en Alemania o que viva con predominancia en ese país, va a estar sujeto al impuesto sobre la renta; para esta situación la ley determina que la permanencia debe tener un lapso de por lo menos seis meses. Para estas personas, la obtención de ingresos fuera de Alemania, les genera a obligación de tributar por el sistema de renta mundial operante en esta República Federal. Tiedemann explica:

“De acuerdo con el llamado principio de ingresos universales, los contribuyentes (alemanes) han de tributar en el país (alemán) también por todos los ingresos que obtengan en el extranjero. La protección del anonimato a través de las denominadas cuentas numéricas en bancos extranjeros favorece el desplazamiento y ocultación de valores e ingresos en el extranjero”.<sup>288</sup>

Otra de las obligaciones que acarrea este sistema de renta mundial, recae sobre los ciudadanos alemanes que radican en el extranjero; para estos,

---

<sup>288</sup> TIEDEMANN Klaus. (1976). Empresas multinacionales y delincuencia fiscal. Revista. Anuario de Derecho penal y ciencias penales. Tomo XXIX, fascículo III. Madrid, España. Pág. 497.

el sistema tributario les impone el cobro de renta por los ingresos obtenidos, eso sí de ganancias y capitales alemanes.

El impuesto sobre la renta individual se encarga de gravar actividades como el trabajo asalariado, bienes patrimoniales, alquileres y arrendamientos, actividades provenientes de agricultura y forestal; la norma la establece la Ley de Impuesto sobre la Renta de la República Federal de Alemania, en su artículo segundo.<sup>289</sup>

El ingreso de las empresas también es cubierto por el impuesto de la renta sobre sociedades; en este caso, se tributa en un 25% de los ingresos obtenidos por la sociedad. Así, la Ley de impuesto sobre la renta alemana establece el impuesto sobre las empresas en sus numerales 15, sobre renta de las empresas (provenientes de operaciones comerciales) y el 20 sobre bienes de capital (dividendos, beneficios de parte de las acciones etc.). El ingreso sobre la renta representa, para el Estado, una de las entradas de dinero de mayor importancia; para el año 2005 su cuota total de ingresos tributarios fue de 38%.<sup>290</sup>

Otro dato por recalcar, de cobro de impuestos en Alemania, es el recargo que se establece a la renta, conocido como recargo de solidaridad; éste consiste en un recargo del 5.5 % sobre el impuesto a la renta, que se estableció en 1991 con la finalidad de cubrir los gastos que generaba la reunificación de las alemanias y obtener recursos para la guerra del Golfo, así como la provisión de éstos a los aliados.

De esta manera se tiene un panorama general sobre la tributación en la República Federal Alemana. Este sistema es reconocido por ser uno de los

---

<sup>289</sup> Ley de Impuesto sobre la Renta de la República Federal de Alemania. Art. 2: El impuesto sobre la renta está sujeta  
1. Los ingresos procedentes de la agricultura y la silvicultura, 2. Ingresos de las empresas, 3. Los ingresos provenientes del trabajo por cuenta propia, 4. Los ingresos procedentes del empleo, 5. Los ingresos procedentes de los bienes de capital, 6. Los ingresos procedentes del alquiler y el arrendamiento financiero.

<sup>290</sup> Wikipedia. <http://de.wikipedia.org/wiki/Abgabenordnung>. 14 de abril 2009.

más eficientes y complejo, con atribuciones repartidas entre la Federación, los Estados y los Municipios, con sanciones bien establecidas tanto en su Código Tributario o Abgabenordnung (AO) así como en su Ley de Impuesto sobre la Renta; esto, lo convierte en un sistema completo, legislativamente hablando.

## 2. Chile

Chile ha sido considerado uno de los países en vías de desarrollo en América Latina, su economía se ha consolidado como una de las más sólidas, sobre este sistema se ha dicho que: “El sistema chileno se ha ido desarrollando desde los tiempos de la Colonia, aunque sometido a múltiples modernizaciones. El resultado final es un sistema a veces bastante complejo, en parte porque muchas modificaciones han sido emprendidas sin eliminar elementos anteriores, o encajándolos dentro de los mismos. Puede afirmarse que el sistema tributario chileno es altamente eficiente, en el sentido de que existe una baja proporción de evasión o elusión tributaria, con un mínimo de costos operacionales para cobrarlos”.<sup>291</sup>

La base del sistema tributario Chileno parte de su carta magna del año 1980; en ella se consolidan los elementos más importantes. Tal es el caso del artículo 19, inciso 20 que indica:

“Los tributos deben repartirse de igual manera entre las personas, en proporción a las rentas o en la progresión y forma que determine la ley. La ley no puede establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. Los tributos que se recauden ingresan al patrimonio de la Nación, sin ser destinados a un fin específico, salvo que se trate de la defensa nacional o del desarrollo regional o local”.

En otro caso la constitución establece en su numeral 60, en relación con el artículo 62, la reserva de ley en materia tributaria.

---

<sup>291</sup> Wikipedia. [http://es.wikipedia.org/wiki/Sistema\\_tributario\\_de\\_Chile#Bases\\_jur.C3.ADdicas](http://es.wikipedia.org/wiki/Sistema_tributario_de_Chile#Bases_jur.C3.ADdicas). 15 de abril 2009.

“Los impuestos sólo pueden fijarse por ley de iniciativa exclusiva del Presidente de la República”.

Lo anterior se une a la legislación en materia de impuestos. Sus normas incluyen al Código Tributario que establece las normas básicas sobre la tributación. Además de incluir el procedimiento para el cobro, en materias más específicas, se encuentra la Ley de Impuesto a la Renta, La ley de Impuestos a las Ventas y Servicios, Ley de Impuesto Territorial, Ley sobre Cumplimiento Tributario, que se encarga de introducir en la legislación chilena incentivos para el pago de los impuestos y la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, el SII es el órgano encargado de recaudar impuestos y se considera que se le han dado amplias facultades que en no pocas ocasiones han desatado quejas de los particulares debido a sus amplias facultades.<sup>292</sup>

El Código Tributario de Chile promulgado del 27 de diciembre de 1974, tiene como predecesor al Código Tributario del 25 de marzo de 1960. Sobre éste se ha dicho que: “este cuerpo legal representa la culminación del esfuerzo desplegado durante varios años, tendiente a obtener la codificación de nuestra legislación tributaria, cuyas numerosas y complejas disposiciones diseminadas a través de múltiples leyes, reclaman imperiosamente su ordenamiento y sistematización”.<sup>293</sup>

Entrando en materia de impuesto sobre la renta, en Chile se promulga la Ley sobre Impuesto a la Renta en fecha 31 de diciembre de 1974; esta ley “grava a los residentes en el país, por todas sus rentas. Adopta, asimismo, el principio de la fuente, para todas las rentas retiradas por los residentes en Chile. Este mismo sistema lo tiene establecido Canadá, Colombia y Perú”.<sup>294</sup> De esta manera el numeral primero de la ley de renta indica que se establece por renta:

---

<sup>292</sup> *Ibíd.*

<sup>293</sup> GIULIANI FONROUGE. Carlos (2001). *Derecho Financiero Vol. I.* séptima edición. Editorial Depalma. Buenos Aires, Argentina. Pág. 55.

<sup>294</sup> FLORES Enrique. *Impuesto sobre la renta y lo contencioso administrativo.* Editorial Universitaria Centroamericana. EDUCA. Pág. 239.

“Los ingresos que constituyen utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incremento de patrimonio que perciban o devenguen ”.<sup>295</sup>

De igual manera los numerales 3,10 y 11 de la referida ley dan una indicación de este sistema de la fuente; así por ejemplo el artículo tercero hace referencia al citado sistema:

“Artículo 3º.- Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas al impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país”.

Por otro lado, el artículo décimo de la ley de renta chilena establece como renta de fuente aquella que:

“Artículo 10º.- Se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente. Son rentas de fuente chilena, entre otras, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual”.

Además en el caso de sociedades, se considera fuente:

“Artículo 11º.- Para los efectos del artículo anterior, se entenderá que están situadas en Chile las acciones de una sociedad

---

<sup>295</sup> Ley sobre Impuesto a la Renta. Contendida en el artículo 1º del Decreto Ley N° 824. Art. 2.

anónima constituida en el país. Igual regla se aplicará en relación a los derechos en sociedad de personas”.

De esta manera, el sistema tributario chileno, establece impuestos de Primera Categoría y de Segunda Categoría; el de primera categoría corresponde a las rentas que provienen del capital (capitales mobiliarios, bonos, acciones, renta generada en actividades empresariales agrícolas, industriales, mineras); el artículo 20 de la Ley sobre impuesta a la Renta indica que los impuesto de primera categoría tendrán una carga tributaria de un 15%. Existe la particularidad en la legislación chilena, ya que otorga la potestad a las rentas de actividades agrícolas de tributo de forma opcional, ya sea eligiendo entre la renta presunta o la renta efectiva; en el primer caso se presume un ingreso del agricultor de un 10%, según el avalúo fiscal de predio; cuando es agricultor es propietario usufructuario, pero en el caso de realizar la explotación a cualquier otro título (por ejemplo arrendatario), se cobrará un 4% del avalúo del predio. Por otro lado, la renta efectiva consiste en tributar de acuerdo con la contabilidad del predio, con lo que, si en determinado caso no existen utilidades, tampoco se va a tributar.

Existen también en la legislación chilena, los llamados Impuestos de Segunda categoría; estos recaen sobre los ingresos o rentas generados por el trabajo, como: sueldos salarios pensiones, remuneración de profesionales liberales, ocupaciones lucrativas. Este impuesto se compone en:

- a) Impuesto único al trabajo, que abarca sueldos, salarios y pensiones.
- b) Impuesto sobre las remuneraciones de profesionales Liberales y ocupaciones lucrativas.
- c) Impuesto sobre la participación de directores; estas categorías están establecidas en el artículo 42 de la Ley sobre impuesto a la Renta de Chile.

La ley sobre impuesto a la renta chilena establece el impuesto global complementario; éste, impuesto “grava el total de las rentas generadas en el periodo de un año de las personas naturales residentes o con domicilio en el país”<sup>296</sup>. Por otra parte, también le ha considerado como aquel impuesto que “afecta en forma progresiva a todas las rentas, independientemente de su origen y es en resumidas cuentas el impuesto que grava las rentas”.<sup>297</sup>

La ley de renta lo ha descrito como aquel impuesto que: “Artículo 52º.- Se aplicará, cobrará y pagará anualmente un impuesto global complementario sobre la renta imponible determinada en conformidad al párrafo 2º de este Título, de toda persona natural, residente o que tenga domicilio o residencia en el país, y de las personas o patrimonios a que se refieren los artículos 5º, 7º y 8º”<sup>298</sup>. En la actualidad el impuesto de segunda categoría sólo se establece para calcular el impuesto global complementario.

El impuesto adicional “grava las rentas de las personas naturales extranjeras sin residencia en el país, con sucursales en el país, a sociedades extranjeras sin residencia permanente, a sociedades culturales, deportivas etc”.<sup>299</sup>

La legislación ha descrito este impuesto como aquel que:

“Artículo 58º.- Se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta, con tasa del 35%, en los siguientes casos: 1) Las personas naturales extranjeras que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a la leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, pagarán

---

<sup>296</sup> CEPAL/PNUD. (1976-1986). Proyecto Regional de Política Fiscal. Políticas de Reducción de la Evasión Tributaria: La Experiencia Chilena, Pág. 45

<sup>297</sup> Ibidem.

<sup>298</sup> Ibidem.

<sup>299</sup> Ibidem.

este impuesto por el total de las rentas de fuente chilena que remesen al exterior o sean retiradas, con excepción de los intereses a que se refiere el N° 1 del artículo 59. Para estos efectos, el impuesto contemplado en este número se considerará formando parte de la base imponible representada por los retiros o remesas brutos. 2) Las personas que carezcan de domicilio o residencia en el país, pagarán este impuesto por la totalidad de las utilidades y demás cantidades que las sociedades anónimas o en comandita por acciones respecto de sus accionistas, constituidas en Chile ”

Además de estos impuestos que gravan la renta, existen en Chile los impuestos sobre productos específicos, tal es el caso de: combustibles, el tabaco, timbres, estampillas y documentos, que se crearon con la intencionalidad de gravar transacciones comerciales como letras, pagarés y cheques.

Nótese la tutela tan estricta que posee la legislación de este país sobre los ingresos obtenidos de fuente chilena; esto, con la finalidad de gravar, en forma completa, este tipo de ingresos. Para poder realizar este trabajo, los chilenos se fortalecen con la Institución denominada Servicio de Impuestos Internos o más reconocido por sus siglas SII; es el órgano encargado de aplicar y fiscalizar los impuestos internos en ese país. El artículo primero del Código Tributario delimita el ámbito de aplicación normativa al decir:

“Artículo 1: Las disposiciones de este código se aplicarán exclusivamente a las materias de tributación interna que sean, según la ley de la competencia del Servicio de Impuestos Interno”.

Al Servicio de Impuestos Internos, se le dieron las facultades necesarias para contrarrestar la evasión fiscal chilena. Entre sus atribuciones se encuentran: se ha dado apoyo al aumento de sanciones y multas a la evasión,

ha implementado la política de informar al contribuyente sobre sus obligaciones tributarias y el pago se ha convertido en accesible y fácil de realizar.

Por otra parte, se encuentra la Tesorería General de la República; este órgano es el que se encarga de recolectar los impuestos, pues por un lado el SII determina cuánto es el monto por pagar y los contribuyentes deben ir a la Tesorería a realizar el pago. Estas potestades han convertido al SII en una institución respetada que posee la autoridad para contrarrestar los incumplimientos en el pago de los tributos. La coordinación de funciones es una característica loable que ha convertido al Chile en un país ejemplar en materia de contrarrestar la evasión fiscal. Se ha logrado incrementar los ingresos del Gobierno Central de forma consistente, superado, según datos del FMI, sólo por países como Brasil, Argentina y Uruguay.

**Ingresos Tributarios de los Gobiernos Centrales<sup>300</sup>**

	1980	1985	1990	1995	2000	2005	Promedio 95-05	Promedio 90-05
Brasil	22,7	24,0	26,4	27,3	30,4	33,4	30,3	29,3
Uruguay	20,0	19,1	22,4	23,1	23,6	26,2	24,3	23,8
Argentina	19,2	18,3	16,1	20,3	21,5	26,8	22,9	21,2
Chile		18,5	15,4	16,7	17,7	18,2	17,5	17,0
Honduras	14,7	14,5	15,3	16,9	17,0	18,3	17,4	16,9
Nicaragua			9,0	14,2	17,5	20,4	17,3	15,3
Panamá			14,7	17,4	16,0	14,2	15,9	15,6
Bolivia			8,2	11,8	14,0	19,8	15,2	13,4
Colombia			8,7	13,4	14,1	17,6	15,0	13,4
Perú	17,5	14,8	11,6	15,4	13,9	15,1	14,8	14,0
El Salvador			8,9	13,8	13,0	14,2	13,7	12,5
Paraguay	8,8	7,3	9,9	13,6	12,0	13,0	12,9	12,1
Costa Rica	12,9	11,5	11,0	12,3	12,3	13,6	12,7	12,3
República Dominicana	11,4	10,1	8,2	10,8	12,7	14,1	12,5	11,4
Ecuador	10,6	9,1	10,1	9,6	11,6	13,3	11,5	11,1
México	11,9	11,1	12,6	11,3	12,1	11,0	11,5	11,8
Guatemala	9,2	6,7	7,6	9,1	10,9	11,5	10,5	9,8
República Bolivariana de Venezuela			4,4	8,9	9,4	12,3	10,2	8,7
Haití			7,3	5,5	7,9	9,7	7,7	7,6
<b>Promedio AL</b>	<b>14,4</b>	<b>13,8</b>	<b>12,0</b>	<b>14,3</b>	<b>15,1</b>	<b>17,0</b>	<b>15,5</b>	<b>14,6</b>

<sup>300</sup> CENTRÁGOLO O. y GÓMEZ SABAINI J. (2007). La Tributación Directa en América Latina y los desafíos a la imposición sobre la renta. CEPAL, División de Desarrollo Económico. Santiago, Chile. Pág. 15.

### 3. Estados Unidos

Es necesario ahondar en el sistema tributario estadounidense, no sólo por su importancia, como un país que influye directamente en la sociedad costarricense en todos sus niveles, sino debido a que se trata de que éste se desarrolla en un contexto legislativo y gubernamental completamente distinto.

El sistema tributario estadounidense es un sistema complejo, maraña que se dilucida primeramente en los diferentes niveles de la imposición y recolección. En cuanto a esto último, el primer obstáculo se encuentra en la conformación política de éste, a saber una república federal constitucional, organizada en 50 estados y un estado federal. Es decir, existe imposición a nivel de cada estado y a nivel federal; por ello, el gravamen y el sistema de recaudación varían dependiendo del impuesto. Un ejemplo de lo anterior es que al existir tantos gravámenes, en distintos niveles, la carga del contribuyente es muy importante. El National Bureau of Economic Research ha concluido que el resultado total de los gravámenes federales, estatales y locales constituyen el 40% del ingreso bruto de cualquier trabajador estadounidense.<sup>301</sup>

En cuanto a la imposición federal<sup>302</sup>, es necesario establecer como base, que los impuestos son aprobados por el Congreso de los Estados Unidos y la Constitución indica que va ser el Congreso el que apruebe toda clase de impuestos y demás cargas económicas a sus ciudadanos. El artículo uno en la sección octava, de la misma, expresa lo siguiente:

“El Congreso tendrá facultades para establecer y recaudar impuestos, derechos, deberes y cargas al consumo, para el

---

<sup>301</sup> National Bureau of Economic Research [http://www.nber.org/papers/w12533.pdf?new\\_window=1](http://www.nber.org/papers/w12533.pdf?new_window=1) [Consulta Realizada: 14 de abril 2009]

<sup>302</sup> En el presente trabajo se realizará un análisis del sistema tributario federal, omitiendo el estudio de los impuestos y la forma de recolección a nivel estatal.

pago de las deudas y proveer a la defensa común y bienestar general de los Estados Unidos, pero todos los derechos, impuestos y cargas al consumo serán uniformes en todos los Estados Unidos ”<sup>303</sup>

De igual forma, la décimo sexta enmienda a la constitución de los Estados Unidos, amplía los poderes del Congreso y lo faculta para que establezca, de manera libre, las tasas de los impuestos a la renta y no con las limitantes de establecer la imposición a prorrata entre todos los estados miembros o por medio de un censo de la población.<sup>304</sup>

La primera carga aprobada por el Congreso de los Estados Unidos fue el impuesto sobre la renta, en el año de 1861; para el año siguiente se realizó la primera reforma al impuesto, al aumentar la carga de un 3% a un 5%. El fin principal que tuvo la aprobación del gravamen fue el financiamiento de la Guerra Civil. Es con este acontecimiento que se crea el Bureau of Internal Revenue, que en la actualidad es llamado Internal Revenue Service, organismo adscrito al Departamento del Tesoro y que es encargado de la recolección y administración de los impuestos recaudados.

En la actualidad, los impuestos federales están determinados en el Código de Internal Revenue Code, o también llamado Federal Tax Code; éste, delimita los tipos de impuesto, los hechos generadores y aquellas exenciones aplicables. El texto se encuentra incluido en el Título 26 del Código de los Estados Unidos. El título regula distintos impuestos, los cuales se constituyen en los principales ingresos del gobierno federal, a saber:

1. Impuesto sobre la Renta, el cual se encuentra en Subtítulo A:
  - a. Impuesto sobre la renta.

---

<sup>303</sup> *The Congress shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common Defence and general Welfare of the United States; but all Duties, Imposts and Excises shall be uniform throughout the United States.*

<sup>304</sup> *The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration.*

- b. Impuesto sobre la renta de trabajadores por cuenta propia (self-employment).
  - c. Impuesto sobre la renta de extranjeros no residentes y compañías extranjeras (nonresident aliens and foreign corporations)
- 2. Impuesto sobre la Herencia y las dádivas, se indica en el Subtítulo B (estate and gift taxes)
- 3. Impuesto al Empleo, se encuentra descrito en el Subtítulo C:
  - a. Contribuciones al seguro federal (Federal Insurance Contributions Act).
  - b. Impuesto sobre las jubilaciones de empleados ferroviarios (Railroad Retirement Tax Act).
  - c. Impuesto federal del desempleo (Federal Unemployment Tax).
  - d. Impuesto al reembolso por desempleo empleados ferroviarios (Railroad Unemployment Repayment Tax Act).
- 4. Impuestos varios, indicados en el Subtítulo D:
  - a. Impuesto sobre las ventas al por menor (Retail Excise Taxes).
  - b. Impuesto sobre la manufactura (Manufacturers Excise Taxes).
  - c. Impuesto a las Instalaciones y Servicios (Facilities and Services).
  - d. Impuesto sobre la distribución hecha por aseguradoras extranjeras (Policies Issued by Foreign Insurers).
  - e. Impuestos sobre las apuestas.
  - f. Impuestos ambientales.
- 5. Impuestos especiales, los cuales se encuentran en al Subtítulo E:
  - a. Impuesto sobre bebidas espirituosas, vinos y cerveza.
  - b. Impuesto sobre el tabaco, el papel y tubos para cigarros.
  - c. Impuesto sobre armas y artículos de destrucción.
  - d. Impuesto sobre la adquisición de acciones (Greenmail).
  - e. Impuesto sobre la transferencia de derechos por indemnización (Structured Settlement Factoring Transaction).

Como se dijo anteriormente, el órgano encargado de la recolección y administración de los impuestos recaudados es el Internal Revenue Service (IRS). Éste también se encuentra facultado para la persecución de los evasores y establecer los lineamientos básicos de interpretación de las normas tributarias. Es decir, las normas generales establecidas por el título 26 del U.S. Code vienen a ser la base; no obstante, el IRS ha establecido una serie de criterios diferenciadores para el sistema tributario federal, e individualizado para cada uno de los diferentes tipos de contribuyentes. Estos criterios diferenciadores han sido elaborados de acuerdo con la potestad que éste órgano posee para interpretar y aplicar la norma. En el caso específico del impuesto sobre la renta, se han definido métodos y formularios específicos de declaración de renta para el caso de los empleados, trabajadores por cuenta propia, patronos y personas jurídicas. Es por lo anterior que se observan métodos distintos de tasación del impuesto, ya que en algunos casos aplican ciertas deducciones y créditos, pero en otros casos no. Un ejemplo claro de lo anterior es el caso específico de las deducciones que apelan a las características de las personas físicas contribuyente. En este caso el IRS ha creado un Anexo al Formulario 1040; por ello, las deducciones que se apliquen a personas con una edad de 65 años o más, tengan ceguera, o hayan sufrido una pérdida neta por un desastre que haya sido declarado como tal por el Gobierno Federal, tendrán una deducción mayor<sup>305</sup>. Misma situación sucede con los métodos de cálculo de impuesto y créditos, con base en las pérdidas y ganancias y de los cuales deben seguir los mismos criterios definidos.

Otro caso diferenciador de importancia para la aplicación de las normas tributarias y la exclusión de sujetos, es la residencia del posible contribuyente. Como se ha dicho anteriormente, los ciudadanos estadounidenses y residentes deben tributar de acuerdo con los criterios de la renta mundial; no obstante, estos principios no son aplicables a los extranjeros no residentes, ya que a

---

<sup>305</sup> Internal Revenue Services. <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p17sp.pdf> [Consulta Realizada: 15 de Abril 2009]

ellos sí se les aplica el principio de la territorialidad del ingreso<sup>306</sup>. Es decir, un extranjero no residente sólo va a tributar en el caso de que obtenga ingresos de fuente estadounidense. Sin embargo, el IRS exige en ciertos casos que el extranjero no residente declare sobre los ingresos que obtiene aunque ellos no vayan a ser sujetos de impuesto y sólo en el caso de que el monto del ingreso no sea considerable<sup>307</sup> no deberá presentar declaración. Como ya se explicó, la nacionalidad es un diferenciador, por lo que la forma de la declaración que hagan los extranjeros no residentes y los formularios que deben ser llenados, es completamente distinta por ellos también.

También el IRS ha establecido y delimitado de una forma muy amplia y extensa el sistema y métodos aplicables a las sociedades mercantiles. Esto, surge a partir de las normas del título 26 del U.S. Code. Las sociedades mercantiles y al igual que las personas físicas deben cancelar los impuestos correspondientes al porcentaje detallado por la norma:

1. 15 por ciento si el ingreso no supera los USD\$50,000.
2. 25 por ciento si el ingreso excede los USD\$50,000, pero no excede los USD\$75,000.
3. 34 por ciento si el ingreso excede los USD\$75,000, pero no excede los USD\$10,000,000.
4. 35 por ciento si se supera el monto de USD\$10, 000,000 de ingreso gravable.<sup>308</sup>

---

<sup>306</sup> Ibidem

<sup>307</sup> El IRS establece que no se debe presentar declaración en el caso de que el monto que se vaya a ser inferior a los USD\$300, o USD\$600 en el caso de estar casado y presentar una declaración conjunta.

<sup>308</sup> Tax imposed: (a) Corporations in general

A tax is hereby imposed for each taxable year on the taxable income of every corporation.

(b) Amount of tax

(1) In general

The amount of the tax imposed by subsection (a) shall be the sum of—

(A) 15 percent of so much of the taxable income as does not exceed \$50,000,

(B) 25 percent of so much of the taxable income as exceeds \$50,000 but does not exceed \$75,000,

(C) 34 percent of so much of the taxable income as exceeds \$75,000 but does not exceed \$10,000,000, and

(D) 35 percent of so much of the taxable income as exceeds \$10,000,000.

In the case of a corporation which has taxable income in excess of \$100,000 for any taxable year, the amount of tax determined under the preceding sentence for such taxable year shall be increased by the lesser of (i) 5 percent of such excess, or (ii) \$11,750. In the case of a corporation which has taxable income in excess of \$15,000,000, the amount of

Los porcentajes indicados se refieren a la regla general. No obstante, al igual que las personas físicas, la legislación estadounidense y los lineamientos señalados por el IRS, para los casos de sociedades extranjeras, el cálculo del impuesto es distinto, tanto en el porcentaje como en el trato. Un dato curioso sobre la legislación existente para sociedades mercantiles extranjeras, es el trato a ciertas sociedades conformadas e inscritas de acuerdo con las legislaciones de los países de Guam, Islas Marianas, o Islas Vírgenes. . La norma indica que las sociedades conformadas en las jurisdicciones señaladas, no se tendrán como sociedades extranjeras. Es decir, las sociedades constituidas en estos países serán consideradas para los efectos como constituidas y de nacionalidad estadounidense. Si bien es cierto, el legislador estadounidense, trata de aplicar las normas tributarias, también a las sociedades extranjeras creadas en países internacionalmente reconocidos, como paraísos fiscales, con el fin de solventar un problema de evasión, sus medidas no son aceptables, ya que se encuentra inmiscuyéndose en otra jurisdicción ajena a él y en violación del principio general de territorialidad.

Ahora, el título 26 hace una categorización de importancia, ya que toma el concepto de holding empresarial o grupo de sociedades, y hace un apartado especial para la determinación del impuesto sobre la renta correspondiente al ingreso devengado por el grupo. Así también el título regula, de forma muy acertada, sobre las transferencias de pérdidas y ganancias entre corporaciones, así como la distribución de acciones.<sup>309</sup>

---

*the tax determined under the foregoing provisions of this paragraph shall be increased by an additional amount equal to the lesser of (i) 3 percent of such excess, or (ii) \$100,000.*

*(2) Certain personal service corporations not eligible for graduated rates*

*Notwithstanding paragraph (1), the amount of the tax imposed by subsection (a) on the taxable income of a qualified personal service corporation (as defined in section 448 (d)(2)) shall be equal to 35 percent of the taxable income.*

<sup>309</sup> *Transfer to corporation controlled by transferor: (a) General rule*

*No gain or loss shall be recognized if property is transferred to a corporation by one or more persons solely in exchange for stock in such corporation and immediately after the exchange such person or persons are in control (as defined in section 368(c)) of the corporation.*

*(b) Receipt of property*

*If subsection (a) would apply to an exchange but for the fact that there is received, in addition to the stock permitted to be received under subsection (a), other property or money, then—*

Otra peculiaridad del sistema tributario estadounidense es la exención del pago del impuesto sobre la renta a las llamadas partnerships<sup>310</sup>, las cuales se encuentran exentas del pago de impuestos sobre la renta como personas jurídicas. No obstante, se hace la salvedad de que los partners sí tributarán de manera individual por las rentas que perciban provenientes del partnership.

Siguiendo esta misma idea, el IRS y el U.S. Code establecen un sistema complejo para el cobro de dividendos y otros ingresos provenientes de sociedades. El IRS define como dividendos:

“Los dividendos son distribuciones de dinero, acciones u otras clases de bienes que le paga a usted una sociedad anónima. ( )La mayoría de las distribuciones se pagan en efectivo (o mediante cheque). No obstante, las distribuciones pueden consistir en más acciones, derechos de suscripción de acciones u otros bienes o servicios adicionales”.<sup>311</sup>

De igual forma, si los dividendos son extranjeros, el contribuyente está en la obligación de declararlos.

En el tema de interés, el U.S. Code establece un articulado específico para la regulación de la evasión fiscal por medio de sociedades. Es importante aclarar, que el U.S. Code determina que la evasión a través de una sociedad

---

*(1) gain (if any) to such recipient shall be recognized, but not in excess of—*  
*(A) the amount of money received, plus*  
*(B) the fair market value of such other property received; and*  
*(2) no loss to such recipient shall be recognized.*

*(c) Special rules where distribution to shareholders*

*(1) In general*

*In determining control for purposes of this section, the fact that any corporate transferor distributes part or all of the stock in the corporation which it receives in the exchange to its shareholders shall not be taken into account.*

*(2) Special rule for section 355*

*If the requirements of section 355 (or so much of section 356 as relates to section 355) are met with respect to a distribution described in paragraph (1), then, solely for purposes of determining the tax treatment of the transfers of property to the controlled corporation by the distributing corporation, the fact that the shareholders of the distributing corporation dispose of part or all of the distributed stock, or the fact that the corporation whose stock was distributed issues additional stock, shall not be taken into account in determining control for purposes of this section.*

<sup>310</sup> Para efectos del capítulo, el U.S. Code define partnership de la siguiente forma: *For purposes of this subtitle, the term “partnership” includes a syndicate, group, pool, joint venture, or other unincorporated organization through or by means of which any business, financial operation, or venture is carried on, and which is not, within the meaning of this title, a corporation or a trust or estate.*

<sup>311</sup> Internal Revenue Services. Op. Cit.

va a ser cualquier acción tendiente a evitar la repartición de las utilidades a los socios, sean éstos personas físicas o jurídicas. Sólo se hace una excepción cuando la retención sea necesaria para mantener capital suficiente para continuar con el giro comercial. Va a ser el IRS que determine en cada caso concreto si se está ante una retención justificada o no. Se establece una sanción pecuniaria sobre el 15% de la renta total gravable que sea evadida por medio de sociedades.

Asimismo se establecen una serie de sanciones penales sumamente fuertes para los evasores físicos o jurídicos. El Código señala sanciones pecuniarias entre los cien mil y doscientos cincuenta mil dólares para personas físicas, y para las personas jurídicas sanciones entre los doscientos mil y quinientos mil dólares. Además de sancionar pecuniariamente, los evasores podrían ser sentenciados descontar entre uno y cinco años de prisión, igualmente deberán pagar las costas procesales.<sup>312</sup>

Es importante señalar que los actos sancionados, no sólo obedecen a una evasión consumada, sino que incluye actos tentativos, ofensas, e incumplimientos en los requisitos de entrega de los formularios.

El sistema tributario, a pesar de su complejidad, trata de ser amigable para los contribuyentes, a través de la información y ayuda brindada por el IRS. Se trata de un sistema muy estructurado y coordinado que brinda las herramientas necesarias para que el contribuyente pueda realizar una declaración satisfactoria de sus ingresos. Entre las herramientas básicas se encuentra un servicio digital muy elaborado, tanto a nivel tecnológico como completo; información completa de los temas y un abordaje sencillo de parte de los boletines informativos. Aunado a ellos, el IRS cuenta con las herramientas y prerrogativas para la persecución efectiva de los montos dejados de percibir, con procedimientos y medidas que facilitan en gran

---

<sup>312</sup> Internal Revenue Service <http://www.irs.gov/compliance/enforcement/article0,,id=106790,00.html> [Consulta Realizada: 15 de abril 2009]

manera su gestión. Todo esto hace que se trate de un sistema sumamente efectivo y es por esto que el mismo IRS se cataloga como uno de los organismos de recolección más eficientes del mundo, afirmación respaldada por hechos. Para el 2004 el IRS recolectó más de 2 trillones de dólares por concepto de impuestos a la renta y procesó un total de 224 millones de reintegros por pagos adelantados. Asimismo, en el año 2006, el IRS evaluó el tax gap<sup>313</sup>, en términos brutos, en el 16,3% de los impuestos federales (una cifra próxima a los 345.000 millones de dólares) del año 2001. La tasa de incumplimiento resultó ser del 83,7%. En términos netos, el tax gap sería el 13,7%, con una tasa neta de cumplimiento del 86,3% y una cifra de 290.000 millones de dólares.<sup>314</sup>

---

<sup>313</sup> El *tax gap* (o brecha fiscal en español) se refiere al estudio que realiza el IRS año a año con el fin de determinar las pérdidas en la recaudación, y esto se mide a partir de una metodología en la cual se parte de la contabilidad nacional, y estima una base teórica del monto total que se espera recaudar por concepto de impuesto y se compara con la recaudación efectiva.

<sup>314</sup> Internal Revenue Service. <http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=98141,00.html> [Consulta Realizada: 21 de abril 2009]

### **TÍTULO TERCERO: EVASIÓN FISCAL A TRAVÉS DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES Y OFFSHORE**

Después de analizar los principales conceptos básicos de las sociedades mercantiles el derecho tributario y sus respectivos conflictos con la actualidad nacional, así como la realidad globalizada, se puede abordar de manera más clara el tema de la evasión fiscal en Costa Rica

Según la Contraloría General de la República, en Costa Rica no existen grandes avances en materia de control de la evasión tributaria. Señala que de acuerdo con diversos estudios emprendidos se ha tenido como resultado que el porcentaje de evasión varía entre un 20% y un 60% dependiendo del tipo de impuesto. Dentro de los principales indicadores se tiene:

- El porcentaje de evasión para el impuesto de ventas es de un 30 y 40%.
- Para el caso específico del impuesto sobre los dividendos, la evasión alcanza un porcentaje del 60%.
- Y, finalmente para el caso del impuesto sobre la renta, la evasión oscila entre un 60 y 65%.<sup>315</sup>

De igual manera se expresa el Programa Estado de la Nación, en el Informe XIV, refiriéndose a los resultados del año 2007. En dicho informe, se reconoce a la Administración tributaria los esfuerzos en la recaudación de los impuestos. En ese año se obtuvo un crecimiento en el ingreso, de un 15,9% con respecto al año 2006. No obstante, se advierte que existe todavía una profunda brecha para alcanzar la mayor recolección de ingresos por impuestos. Señala que existe un vacío importante en el sistema de recaudación, ya que para el 2007

---

<sup>315</sup> Contraloría General de la República. Op. Cit.

se identificó que el 70% de los impuestos recaudados corresponden únicamente al 2% de los contribuyentes.<sup>316</sup>

Se indica específicamente para los sectores productivos:

“La lucha contra la evasión es también una tarea prioritaria en sectores que no muestran una clara vinculación entre su alto dinamismo y su aporte tributario. En este sentido, llama la atención la cantidad de contribuyentes que entre los años 2000 y 2005 pagaron impuestos en menor proporción que los valores reportados en sus activos y utilidades brutas. Además, en el período de referencia en el sector de intermediación financiera se registró un aumento real de los activos, pero cayeron las rentas brutas y el pago del impuesto asociado. De casi cuarenta operadores existentes en esta actividad, alrededor de la mitad declaró cero impuestos, aunque en conjunto contabilizan, dentro del sector, casi el 70% de los activos y el 65% de la renta bruta. También existe una significativa concentración en el pago del impuesto en ciertos sectores. Por ejemplo, en el aumento de generación eléctrica siete contribuyentes que acumulan cerca del 90% de los activos y casi el 75% de la renta bruta, declararon, en el 2005, cero pago del impuesto sobre la renta. En construcción y actividades inmobiliarias, contribuyentes que participan del 21% de los activos y el 15% de la renta bruta, aportan menos del 1% del total declarado por este grupo. Algo similar ocurre en turismo: seis empresas no declararon el pago del impuesto en mención, a pesar de que en el período analizado representaron una buena parte de los activos y de la renta bruta del sector como un todo. Estos resultados sugieren que es preciso determinar el potencial tributario de las empresas

---

<sup>316</sup> Programa Estado la Nación. <http://www.estadonacion.or.cr/Info2008/Paginas/oportunidades.html> [Consulta Realizada: 29 abril de 2009]

y analizar los sectores en los que se están declarando pérdidas”.

317

Además de los reveladores datos emitidos por la Contraloría, la prensa nacional ha ventilado un sin número de investigaciones realizadas por supuesta evasión fiscal; no obstante, la prensa solamente ventila procesos que trasciendan en el interés general. Por mencionar unos cuantos casos de evasión fiscal, por medio de algún tipo de sociedad mercantil y que fueron señalados en los periódicos de circulación nacional se encuentran: Café Rey<sup>318</sup>, Mario Villatoro<sup>319</sup>, ADISA<sup>320</sup>, agencias aduaneras<sup>321</sup>, CCSS-Fischel, ICE- Alcatel<sup>322</sup>, José Armando Fallas Martínez<sup>323</sup>, entre otros.

El anterior recuento plantea un problema en la realidad actual costarricense; ésta situación ha sido planteada ya en la doctrina internacional y ha sido objeto de estudio de múltiples investigadores. No obstante, el cambio en el sistema tributario y principalmente en las herramientas e instrumentos que tenga la Administración tributaria para lograr recaudar, de manera efectiva el porcentaje que corresponde, es inminente.

## **CAPÍTULO I: DESARROLLO DE LA EVASIÓN FISCAL EN COSTA RICA**

La evasión fiscal es un fenómeno socio-económico complejo y difícil que ha coexistido desde todos los tiempos. Estas circunstancias no sólo significan generalmente una pérdida de ingresos del Estado, con su efecto consiguiente en la prestación de servicios públicos, sino que implica una distorsión del

---

<sup>317</sup> Ibidem

<sup>318</sup> La nación (2002). OIJ allanó oficinas de Café Rey. [http://www.nacion.com/ln\\_ee/2002/octubre/24/economia8.html](http://www.nacion.com/ln_ee/2002/octubre/24/economia8.html) [Consulta Realizada: 26 abril del 2009].

<sup>319</sup> La nación (2003). Denuncian a otra empresa por evasión fiscal. [http://www.nacion.com/ln\\_ee/2003/septiembre/04/pais15.html](http://www.nacion.com/ln_ee/2003/septiembre/04/pais15.html) [Consulta Realizada: 26 abril del 2009].

<sup>320</sup> La nación (2003). Cae mujer ligada a gran fraude fiscal. [http://www.nacion.com/ln\\_ee/2003/octubre/17/pais13.html](http://www.nacion.com/ln_ee/2003/octubre/17/pais13.html) [Consulta Realizada: 26 abril del 2009].

<sup>321</sup> La nación (2004). Evaden ¢100 millones con declaraciones aduaneras. [http://www.nacion.com/ln\\_ee/2004/agosto/05/economia5.html#124767](http://www.nacion.com/ln_ee/2004/agosto/05/economia5.html#124767) [Consulta Realizada: 26 abril del 2009].

<sup>322</sup> La nación (2004). Tributación abrió investigación a 27 involucrados en escándalos. [http://www.nacion.com/ln\\_ee/2004/noviembre/02/economia0.html](http://www.nacion.com/ln_ee/2004/noviembre/02/economia0.html) [Consulta Realizada: 26 abril del 2009].

<sup>323</sup> La nación (2004). Hacienda denunció evasión fiscal por unos ¢1.400 millones. [http://www.nacion.com/ln\\_ee/2004/diciembre/14/economia4.html](http://www.nacion.com/ln_ee/2004/diciembre/14/economia4.html) [Consulta Realizada: 26 abril del 2009].

sistema tributario. También se podría definir, como toda acción u omisión parcial o total, que tiende a eludir, reducir, retardar el cumplimiento de la obligación tributaria.

La evasión fiscal o evasión tributaria es una figura jurídica consistente en el impago voluntario de tributos establecidos por la ley. Es una actividad ilícita y habitualmente está contemplada como delito o como infracción administrativa en la mayoría de los ordenamientos. A continuación se realiza un análisis de la figura y sus principales manifestaciones.

### **SECCIÓN A: CONCEPTUALIZACIÓN DE EVASIÓN, ELUSIÓN FISCAL Y FRAUDE DE LEY**

Como se planteó en el título anterior, la obligación tributaria nace con la voluntad del Gobierno y se manifiesta a través de la ley. Por lo que el sujeto pasivo de la relación se encuentra obligado a cumplir con las cargas propias de la norma tributaria. Ahora bien, la situación ideal y deseada por parte del Estado, es que la obligación se extinga por medio del pago que corresponda. No obstante, el contribuyente puede incumplir, situación que pone en aprietos a la Administración. A este incumplimiento se le llama de manera general como evasión.

Los efectos de la evasión fiscal están reflejados en cantidad de estudios económicos y financieros. Por otra parte, en la teoría de la Hacienda Pública democrática, la evasión fiscal se interpreta como una vulneración radical de las reglas de juego de un sistema basado en el cumplimiento de los preceptos legales.

Según el diccionario de la Real Academia Española, evasión significa:

“1. Evitar un daño o peligro. 2. Eludir con arte o astucia una dificultad prevista”.

En este contexto específico, la evasión fiscal se le dará un tratamiento de género, porque en el concepto de evasión se van a circunscribir todas las acciones u omisiones específicas por las cuales el contribuyente va a incumplir con su obligación de pagar. Es decir, ajustarse al significado del término evasión, el mismo es un concepto genérico que contempla toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado. Es importante aclarar también que el incumplimiento de pago no sólo implica que el sujeto pasivo no se inscriba como contribuyente ante la Administración tributaria, o bien, no presente declaración, sino que el concepto de incumplimiento incluye también todas aquellas acciones y omisiones que den como resultado un monto de impuestos que no corresponden a la realidad, y en relación con el hecho generador descrito en la norma.

Se puede conceptualizar la evasión fiscal como: **todo acto u omisión que tiende a lograr la eliminación o disminución de la obligación tributaria de los sujetos pasivos ante el Estado.**

Es así como se parte de la distinción entre el concepto de evasión y elusión fiscal. Se propone colocar a la evasión como el género, y la elusión y fraude de ley como especie. Mismo criterio revela la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). La cual señala:

“La evasión fiscal es el incumplimiento total o parcial de los contribuyentes en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias legales con el fisco. Existen dos formas de evasión tributaria: la evasión legal y la evasión ilegal. La evasión legal corresponde a la evitación del pago de los impuestos usando los espacios legales o los vacíos de la ley. La evasión ilegal es el

incumplimiento intencionado en la declaración y pago de las obligaciones tributarias estipuladas en la legislación”.<sup>324</sup>

Usamos este concepto principalmente, debido a que la CEPAL cubre bajo el concepto de evasión, no sólo aquellos actos que sean abiertamente violatorios al régimen legal de un país, sino que incluye también todos aquellos actos u omisiones, y en los cuales se utilizan los medios legales existentes para lograr una declaración de impuestos favorable y no muy onerosa para el contribuyente. Entonces, en este concepto se conjugan varios elementos donde uno de los más importantes es que existen una eliminación o disminución de un tributo.

Asimismo señala Fonrouge refiriéndose a la evasión fiscal:

“Se considera como delito tributario toda transgresión a deberes impuestos por la legislación tributaria en interés de la imposición, contemplando casos particulares que incluyen supuestos de culpa y de dolo o fraude, hasta la elusión de los tributos”.<sup>325</sup>

A continuación dos tipos específicos de evasión, a saber la elusión fiscal, y el fraude de ley.

### 1. Elusión Fiscal

Ahora bien, la elusión fiscal se va a referir específicamente a una forma de evasión y que se trata de la utilización de estructuras jurídicas con el propósito de disminuir la carga tributaria.

Otro concepto de elusión esbozado por Salto Van Der Laet es:

---

<sup>324</sup> CEPAL-PNUD. (1990). Políticas de reducción de la Evasión Tributaria: la Experiencia Chilena, 1976-1986. Proyecto regional de política fiscal Comisión económica para América Latina y el Caribe. Santiago, Chile. Pág. 13.

<sup>325</sup> GIULLIANI FONROURGE Carlos. Op. Cit. Pág. 732.

“ rodea el hecho imponible de la norma mediante artificios legales pero consiguiendo un resultado idéntico o similar al que hubiera obtenido de haber realizado el hecho generador. Esto es elusión fiscal. ( ) Así pues, podemos afirmar que existe un concepto amplio de la elusión fiscal que engloba toda actividad tendiente a esquivar, mediante artificios legalmente aceptados en su individualidad, al hecho imponible de una norma pero sin renunciar al beneficio de la misma, sea una disminución total o parcial de la carga tributaria”.<sup>326</sup>

Es importante la afirmación que utiliza Salto Van Der Laet para definir la elusión, y que es de especial trascendencia para esta investigación: “artificios legalmente aceptados en su individualidad”. Esta frase habla de instrumentos legales o utilización de figuras, que son legales y aceptadas por el ordenamiento en su individualidad, pero que una vez conjugadas y dentro de un contexto específico que es la disminución de la carga tributaria, se está ante una situación ilegítima. En términos generales, la elusión se va a dar cuando, por medio de uno o varios hechos, actos o negocios jurídicos, se bloquea el hecho generador y no nace la obligación para este sujeto pasivo. Los actos, hechos y negocios que, vistos en su individualidad, son legales, válidos y eficaces ante el ordenamiento, pero que en su conjunto y resultado obtenido es violatorio al ordenamiento como un todo.

“En estos casos no se transgrede un mandato específico, sino que se viola al ordenamiento jurídico como un todo. En la elusión, el contribuyente choca contra la finalidad del ordenamiento jurídico, pero no de manera frontal, sino que por medio de artimañas jurídicas o fácticas”. (Subrayado no es del original)<sup>327</sup>

---

<sup>326</sup> SALTO VAN DER LAET Diego. El fraude de ley en el derecho tributario y otras figuras afines. Fraude y Evasión Fiscal. Revista Investigaciones Jurídicas S.A. Pág. 175- 176

<sup>327</sup> SALTO VAN DER LAET Diego. Op. Cit. Pág. 187.

Es obvio que la simple y aislada utilización de una figura jurídica, cualquiera a la cual se le aplican ciertos beneficios fiscales por su naturaleza, o bien ella permite disminuir la carga tributaria de cierta forma, no implica la elusión. No obstante, si tenemos conjugados ciertos aspectos como es la utilización de la figura de una manera inapropiada y que su único resultado posible es eliminar total o parcialmente del monto por pagar a la Administración, por concepto de impuestos, sí estaríamos ante elusión fiscal.

Fonrouge estima que para que se configure la elusión fiscal, es necesario que, además de la utilización de figuras jurídicas manifiestamente inapropiadas, debe existir también la intención o propósito deliberado de disminuir la carga tributaria y la razonabilidad como factor en el análisis subjetivo; es decir si la disminución de la carga tributaria es racional o irracional.<sup>328</sup> El profesor señala como requisito sine qua non la voluntad del sujeto pasivo de evadir, de las acciones y estructuras realizadas por el sujeto; estas, van a ir dirigidas al fin único de disminuir la carga tributaria.

La evasión fiscal cambia a lo largo del tiempo; tradicionalmente ha respondido a conductas conocidas que implican la ocultación de parte o la totalidad de las rentas mediante sistemas que tradicionalmente se han asociado a las irregularidades y ocultaciones contables, la doble contabilidad, el desvío de facturación, la utilización de facturas falsas para elevar artificialmente los gastos fiscales o el coste de las existencias.

La existencia de economía globalizada implica la existencia de redes completas al margen del control fiscal. Las nuevas modalidades de evasión se desarrollan en un contexto general en el que destacan los siguientes elementos:

---

<sup>328</sup> Ibidem. Pág. 750.

- La extensión de fórmulas de planificación fiscal agresiva que utilizan montajes jurídicos y estructuras internacionales orientadas a la no tributación de operaciones muy significativas económicamente y a la deslocalización de obligados tributarios, rentas y patrimonios, así como al reciclaje de capitales.
- La existencia de centros de planificación fiscal ilícita que gestionan entramados relacionados con la actividad defraudadora y el blanqueo de capitales a escala nacional e internacional.

Esto también lo señala el señor Juan Manuel Vera Priego, cuando se refiere al caso español, en donde indica:

“Así, tanto la Administración Tributaria española como otras instituciones del Estado han tenido que reaccionar hasta ahora a esta nueva realidad con herramientas concebidas inicialmente para enfrentarse a situaciones muy diferentes. Nuevas modalidades del fraude internacional y organizado son:

- Tramas de fraude al IVA.
- Redes de facturación falsa.
- Operaciones de ingeniería financiera orientadas a la defraudación fiscal.
- Estructuras de defraudación fiscal y blanqueo de capitales.
- Estructuras de deslocalización de contribuyentes españoles.
- Utilización de los paraísos fiscales y otros territorios no cooperantes para la ocultación fiscal.
- Utilización de testaferros y sociedades instrumentales o pantalla para la ocultación de rentas y patrimonios.<sup>329</sup>

(Subrayado no es del original)

En el caso específico, de esta tesis, son las figuras comerciales, a saber, sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada y sociedades

---

<sup>329</sup> VERA PRIEGO Juan Manuel. (2008). Nuevos Mecanismos de fraude fiscal. Algunas propuestas para un modelo de investigación. Fundación Alternativas. Madrid, España. Pág. 20.

offshore; utilizadas por los contribuyentes para evadir su responsabilidad fiscal, aprovechar y abusar de las características propias de su naturaleza, como lo son todas las cualidades que se les atribuyen como resultado del reconocimiento de su personalidad jurídica.

Las sociedades utilizadas de manera aislada y aún en conjunto como lo es el holding, son contratos legales y válidos ante el ordenamiento y la realidad a la que se enfrenta la sociedad. No obstante, su utilización conjugada con aspectos como principio de territorialidad, exoneraciones y créditos, las convierten en formas y estructuras realmente eficaces para evadir responsabilidades ante el fisco.

Arias Córdoba lo señala de la siguiente forma:

“Los grupos de sociedades constituyen la forma preferida de concentración de empresas, que permiten no otra cosa que una pluralidad de fachadas jurídicas y, un procedimiento discreto para disimular la presencia de una sociedad. La separación formal de la unidad provoca no otra cosa que la atenuación de la garantía que la unidad del grupo concede, sea a la minoría de la singular unidad en lo concerniente a los dividendos, sea a los acreedores, a los clientes, a los trabajadores. El procedimiento de concentración de empresas permite “aparecer o desaparecer” los beneficios de la una o la otra por razones puramente de conveniencia fiscal , un fraude fiscal o la legislación nacional sobre cambios, así como es medio para obtener fraudulentamente subvenciones públicas en el mantenimiento del déficit de la actividad”.<sup>330</sup> (Subrayado no es del original)

Lo que Arias Córdoba acusa es que un grupo de sociedades puede repartir las ganancias y los gastos deducibles, según el interés del

---

<sup>330</sup> ARIAS CÓRDOBA Fabio Alberto. (1991). La concentración de empresas en grupos de sociedades y la unidad de la empresa. Revista IVSTITIA. San José, Costa Rica. Año 5, N° 59. Junio Pág. 13.

contribuyente, por disminuir total o parcialmente la carga tributaria. Estas, según las atribuciones de la personalidad, se considerarían como personas independientes; por ello, el monto adeudado al fisco se disminuye virtualmente, ya que los porcentajes de impuestos por pagar van de acuerdo con el ingreso percibido. Es decir, logran bajar el ingreso al mínimo, incluso para no tributar del todo, ya que se difuminan las ganancias repartiéndolas en varias sociedades. Se está ante una situación de elusión y de abuso de personalidad.

La gravedad de la situación se presenta en que el contribuyente se aprovecha de la brecha existente entre la realidad económica y la esfera jurídica; en la primera se constituyen como grupo, mientras que en la segunda el derecho las presupone distintas. El contribuyente entonces realiza movidas contables y financieras con las sociedades mercantiles para obtener ventajas fiscales.

Arias Córdoba afirma tal realidad cuando indica:

“En cuanto al impuesto sobre la renta, los grupos de sociedades, señala Garrigues, presentan mistificaciones y desviaciones en sus balances, como la confusión de los productos obtenidos por la participación en otra sociedad y los beneficios de la propia explotación, la compensación de los productos de participación con las pérdidas de la propias explotación, anotación en el balance de la sociedad dominante de suministros realizados a la sociedad dominada, no a los propios costos, sino como crédito ordinarios de venta, se transmiten cosas por debajo de su precios con lo cual la ganancia se transmite a la sociedad filial, se forman reservas ocultas, etcétera, que son maquinaciones y manipulaciones para reducir el patrimonio y la ganancia real de la dominante”.<sup>331</sup>

---

<sup>331</sup> Ibidem.

Todo esto se constituye en acciones que no son ilegales per se, no obstante que aplicadas a la situación específica que es la obtención del resultado disminuir o evitar totalmente el impuesto se constituye en una violación al ordenamiento jurídico en su totalidad.

“En cambio, son ilegales aquellos casos, en que la imposición de contribuciones queda por debajo de los que se hubiese debido obtener como resultado de una correcta aplicación de las leyes tributarias en cuestión. Esta consideración de casos de reducción de impuestos hay que distinguirla de aquellas conductas en las que permanece una infracción directa de las normas fiscales de la que es culpable el autor (“fraude fiscal”) y de aquellas conductas quien han sido configuradas en forma de abuso de derecho (rodeo fiscal)”. (Subrayado no es del original)

332

Se considera que la elusión se da como resultado del abuso que da el contribuyente de las atribuciones propias de la personalidad jurídica<sup>333</sup>, tal y como se señala en la cita anterior. Existe un antagonismo entre la realidad y la apariencia de la sociedad y el contribuyente se esconde detrás de la personalidad jurídica y las instrumentaliza para que ella se constituya en un elemento distractor y que en conjunto con acciones específicas financieras y contables, se logra la evasión del pago del impuesto.

De igual forma, puede existir un abuso en la utilización de las sociedades mercantiles en combinación de las sociedades offshore, ya que el contribuyente puede perfectamente constituir una sociedad extranjera en un

---

<sup>332</sup> Ibidem.

<sup>333</sup> Si bien el contribuyente se aprovecha de las ventajas que brinda la personalidad jurídica y se escuda en ella para lograr los resultados elusivos, que son un abuso de la personalidad, éste concepto es mucho más amplio y no se restringe solamente al ámbito fiscal, sino que abarca temas de estafa a acreedores, instituciones y a los mismos accionistas por ejemplo. Para ahondar sobre el tema ver HERERRA FONSECA Rodrigo. La doctrina del Levantamiento del velo de las personas jurídicas y su responsabilidad civil por los hechos ilícitos penales. San José, IJSA, 2000; y ALTER MONTVELISKY Jacobo. La doctrina del levantamiento del velo y su aplicación a las sociedades anónimas costarricenses. Tesis de Graduación para optar por el grado de Licenciatura de Derecho. Campus Rodrigo Facio: Universidad de Costa Rica.

paraíso fiscal como empresa holding y con figuras como aportes de capital ordinario y extraordinario, reporte de ganancias, pago de dividendos y otros movimientos financieros y contables; la renta de una sociedad costarricense puede exportarse a un país más beneficioso fiscalmente. Utilizan estructuras complejas, entramados de sociedades instrumentales nacionales y extranjeras, la dispersión territorial de las actividades y la generalizada utilización de instrumentos fiduciarios y de redes financieras opacas. Existe un escenario profesionalizado, donde la de planificación ilícita facilita las estructuras orientadas a la ocultación de la titularidad de bienes, rentas y actividades, o a la deslocalización de residentes.

Si bien es cierto, en Costa Rica, la ley 7092, en los artículos 56 y siguientes, establece el impuesto a las remesas al exterior, para todos las transferencias de bienes y derechos que se hagan al exterior. El artículo 61 establece la posibilidad de eximir de la retención a las sociedades mercantiles o personas físicas que exporten dividendos, participaciones y utilidades, etc. El contribuyente puede burlar el artículo 15 de la ley 7092 y el artículo 56 y siguientes, en el caso de que el contribuyente logre eludir los impuestos en Costa Rica y en el país donde se encuentre domiciliada la offshore.

Arias Córdoba, indica:

“En cuanto a la deducción indebida, una empresa puede pretender deducir de su renta bruta las acreditaciones que por concepto de regalías efectúa a favor de otra sociedad extranjera que la domina. El supuesto adquiere relevancia espacial, entonces, en el campo de la “fuga fiscal internacional”, utilizando las diferencias fiscales entre los Estados, y transfiriendo valores patrimoniales y rentas a una sociedad filial en un Estado fiscalmente favorable, hablándose de sociedades base o holding, a las que se encargan funciones auxiliares, frecuentemente la transferencia de patentes, licencias y derechos inmateriales que

ya se comentó o se introduce en la compra y venta internacional con el fin de justificar una ganancia intermedia”.<sup>334</sup>

De igual forma manifiesta el profesor Tiedemann:

“El genuino campo de la fuga fiscal internacional utilizando las diferencias fiscales entre los Estados, lo representan aquellos casos en que son transferidos valores patrimoniales y rentas a una sociedad filial, aunque legalmente independiente, en un Estado fiscalmente favorable, sobre todo en los llamados paraísos fiscales (Suiza, Liechtenstein, Antillas Holandesas, Bahamas, islas Bermudas, Panamá, Luxemburgo y los países en vías de desarrollo). La sociedad filial sirve aquí como plataforma o base para la actividad comercial e inversora, utilizándola para ponerse al abrigo del portador de la soberanía fiscal interna eludiendo los impuestos. Se habla de “sociedades de base”, instrumento especialmente preferido en la estrategia mundial de las empresas multinacionales”.<sup>335</sup>

También Vera Priego habla acerca de las estructuras societarias que involucran sociedades offshore; a esto indica:

“Los vehículos corporativos tienen como finalidad fundamental garantizar la opacidad de los participantes reales. Al domiciliarlos en paraísos fiscales u otros territorios aptos para la ocultación de propiedades e intereses, se convierten en sociedades pantalla. En muchos casos, los flujos de salida de fondos a través de estas estructuras se orientan a romper la cadena probatoria de su origen, frecuentemente relacionado con ilícitos o infracciones previas. Los flujos de regreso, a través de operaciones de aportaciones de capitales y préstamos procedentes del exterior,

---

<sup>334</sup> ARIAS CÓRDOBA Fabio Alberto. Op. Cit. Pág. 13.

<sup>335</sup> TIEDEMANN Klaus. (1976). Empresas multinacionales y delincuencia fiscal. Revista. Anuario de Derecho penal y ciencias penales. Tomo XXIX, Fascículo III. Madrid, España. Pág. 498.

son la expresión del reciclaje final de los capitales procedentes de la ocultación fiscal previa para su utilización en otras operaciones”.<sup>336</sup>

En España, el tema se ha revelado de suma importancia y varios autores han tomado la palabra para presentar soluciones. En la Revista Española de Financiación y Contabilidad, se expone la posibilidad de hacer un reconocimiento del grupo de sociedades como un solo contribuyente; no obstante se habla del problema del establecimiento de un método para determinar la capacidad contributiva del grupo. Esto refleja sobre manera la capacidad infinita que tiene cualquier sociedad mercantil como sujeto pasivo de hacer “desaparecer” las utilidades y ventas, y dispersarlas en sus afiliadas y sucursales, al utilizar figuras financieras y contables que van desde un simple aporte extraordinario a un financiamiento. A esto se señala:

“Esto lleva consigo el hacer previamente al cálculo del beneficio consolidado, unos ajustes y unas eliminaciones mediante las cuales desaparezcan los derechos y las obligaciones que tengan entre sí los entes del grupo reflejados en sus respectivos balances y los posibles beneficios que se hayan podido producir por entregas o enajenaciones entre empresas de grupo y que aparecerán en la contabilidad reseñados en los respectivos asientos que describan estas operaciones. La multiplicidad de problemas a que puede dar lugar la aplicación de las distintas técnicas contables para realizarlo, se pueden comprobar estudiando cualquier Manual de Contabilidad que explique los distintos criterios que pueden emplear al elaborar los estados consolidados”. (Subrayado no es del original)<sup>337</sup>

La Administración tributaria tendría que obviar todas aquellas operaciones y transacciones realizadas entre las diferentes sociedades del

---

<sup>336</sup> VERA PRIEGO Juan Manuel. Op. Cit. Pág. 25.

<sup>337</sup> PEÑA ALVAREZ Fernando. (1978). El grupo de sociedades: su problemática fiscal. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. VII, n. 23 y 24, Enero – Junio. Madrid, España. Pág. 112.

grupo, ya que al ser una unidad económica, todas ellas son transferencias aparentes. A partir del principio de unidad para el grupo de sociedades, supone que las transacciones sólo son reales cuando se han realizado mediante operaciones efectuadas con terceras personas ajenas al grupo, lo que incrementa la renta del conglomerado. Es así como, la venta de servicios y productos entre una y otra sociedad que pertenecen al grupo no se considerarán como gastos deducibles.

Por otro lado, la evasión fiscal es esencialmente dinámica y los defraudadores adaptan su comportamiento a los sistemas de control existentes. Por ello, la estrategia a adoptar por las Administraciones Tributarias debe ser flexible, combinando los aspectos preventivos y de control; no obstante, es claro que estas estrategias deben de ir de la mano al sistema de derecho y los principios de legalidad y reserva de ley propios de la materia tributaria, con el fin de evitar actos o interpretaciones arbitrarias en detrimento de los derechos de los contribuyentes.

Ya que la racionalidad de un sistema tributario, implica que deberán de cumplirse con dos objetivos básicos: el primero va a ser la reducción a niveles aceptables de la evasión fiscal, controlándola de forma constante y predecible, de forma que permita un manejo adecuado. Y el segundo objetivo básico va a ser la eliminación o reducción a niveles mínimos el incumplimiento en el pago de los impuestos.<sup>338</sup>

## 2. Fraude de Ley

El Fraude de ley es una figura ya antigua, se remonta a la antigua Roma, nace de la raíz de la palabra “fraus”, que hacía referencia a la mala fe o engaño<sup>339</sup> y su vinculación con los romanos data del inicio del uso de la sociedad romana.

---

<sup>338</sup> PRIETO VARGAS Ahyza María. Op. Cit. Pág. 197.

<sup>339</sup> SALTO VAN DER LAAT Diego. Op. Cit. Pág. 189.

Paulo y Ulpiano, como lo señala Diego Salto, establecen una aclaración con respecto a este tema, al decir que: “se actúa en Fraude cuando se choca directamente contra la ley y en fraude de ley cuando se huye”.

El concepto de fraude de ley ha sido retomado por algunos autores; entre ellos Serick indica: “se habla de fraude de ley cuando el resultado que la ley rechaza se alcanza por otro camino que no ha previsto y cuando precisamente resulta la finalidad de la norma que ésta ha tratado de impedir de manera general un resultado determinado, en lugar de limitarse a prohibir que se alcance por medio de una determinada forma negocial”. Al respecto amplia diciendo: “una ley puede quedar burlada con la utilización de la figura de una persona jurídica cuando los individuos a quienes la norma se dirige se ocultan tras aquella, tanto si ya existía como si sólo fue creada para tal fin, con lo que logran sustraerse al mandato legal. El mandato o la prohibición de la norma no aparece de esta manera formalmente infringido por el sujeto afectado porque sólo realiza los actos que le están prohibidos por medio de la persona jurídica”.<sup>340</sup> Serick, nos habla en este caso de la utilización de las sociedades para evitar la aplicación de la norma prohibitiva o impositiva, ocultando a la persona tras la pantalla de la personalidad jurídica.

Salto Van Der Laat en su obra el Fraude de Ley en el Derecho Tributario y otras figuras afines nos indica que “el Fraude de Ley consiste en la existencia de un precepto legal que debe ser cumplido si acontece un determinado hecho o acto. Cuando este ocurre, el individuo, mediante mecanismos legalmente validos, evita la aplicación directa de la norma en cuestión”.

En este mismo artículo cita a De Bravo quien indica como Fraude de ley:

---

<sup>340</sup> SERICK Rolf. Op. Cit. Pág. 56.

“uno o varios actos productores de un resultado contrario a una ley, que aparece amparado también en otra disposición, dada (en verdad) con una finalidad diferente”.<sup>341</sup>

La Legislación costarricense contempla el Fraude de Ley en el artículo 20 del Código Civil; éste señala lo siguiente:

“Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiera tratado de eludir”.

Además:

“Se denomina fraude de ley o fraude a la ley a una situación en la cual, para evitar la aplicación de una norma jurídica que no le favorece o no le interesa, una persona se ampara en otra u otras, llamadas normas de cobertura, y busca dar un rodeo que le permita sortear la prohibición o las obligaciones que le imponía la norma vulnerada”.<sup>342</sup>

Como se puede apreciar, con una lectura superficial, estos conceptos hacen referencia a la existencia de una la doctrina de la doble ley; estos quiere decir que en el ordenamiento existe una ley que va a ser utilizada como norma de cobertura y una ley que va a omitida o defraudada. En general, el concepto de fraude de ley se ha utilizado en sentido amplio. De la misma manera, Teodoro Arnaiz indica: “Nosotros vamos a utilizar el término “fraude fiscal” en un sentido amplio, haciendo alusión tanto a las conductas que en muchos países reciben el nombre de “evasión fiscal” como a las que en dichos países

---

<sup>341</sup> DE BRAVO Y CASTRO Federico. (1970). Compendio de Derecho Civil. Madrid, España. Pág. 123-124. Mencionado por SALTO VAN DER LAAT Diego. Op. Cit. Pág. 191.

<sup>342</sup> Enciclopedia Libre [http:// http://es.wikipedia.org/wiki/Fraude\\_de\\_ley](http://es.wikipedia.org/wiki/Fraude_de_ley). [Consulta Realizada: 3 mayo de 2009]

se denominan propiamente “fraude fiscal”, remitiendo esta última a conductas delictivas o casi delictivas. Las dos denominaciones genéricas apuntadas hacen referencia a conductas fraudulentas o de incumplimiento fiscal”. De la misma manera, indica algunos ejemplos de países que utilizan términos diversos para lo que se conoce como fraude de ley: Como ejemplos de países que utilizan estos términos con diferentes significados, se pueden señalar: Uruguay (evasión y fraude), Venezuela (evasión y elusión), Argentina (evasión, fraude, contrabando), Perú (evasión, contrabando) y México (fraude, evasión y contrabando), entre otros.<sup>343</sup>

Para la doctrina, la utilización de la norma de cobertura en busca de alcanzar el resultado defraudatorio de derecho, no acarrea una sanción, sino que, como lo indicó el Código Civil, se busca la aplicación de la norma correcta.

En materia tributaria, el fraude de ley se ha considerado como “la consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos y que no están gravados o lo están en medida más reducidas que aquellos medios normales o usuales”.<sup>344</sup> También Salto Van de Laet lo ha descrito como: “la elusión de una norma tributaria mediante la utilización de una norma de cobertura con el único fin de obtener un beneficio fiscal”.

Como se puede deducir de la vida cotidiana, el pago de impuestos representa una carga que muy pocas personas están dispuestas a cumplir gustosamente. Por esta razón, el ingenio humano se ha utilizado para descubrir los métodos legales que permiten la reducción de esas cargas tributarias o inclusive llevar a excluir el pago por completo.

---

<sup>343</sup> ARNÁIZ ARNÁIZ Teodoro. (2006). Planes Integrales para la prevención y la corrección del Fraude de Ley. Pág. 8.

<sup>344</sup> PALAO TABOADA Carlos. (1966). El fraude de ley en el derecho tributario. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Nº 63. Pág. 677. Mencionado por SALTO VAN DER LAET Diego. Op. Cit. Pág. 197.

## **SECCIÓN B: ANÁLISIS SOBRE LA PROBLEMÁTICA DE EVASIÓN FISCAL Y SU TRATAMIENTO EN COSTA RICA**

Ya planteado el problema de la evasión fiscal, se procede a realizar un análisis del abordaje que se ha realizado en Costa Rica, por parte de la Administración Tributaria, los distintos órganos jurisdiccionales y la Asamblea Legislativa. Esto, debido a que por la complejidad del problema se ha tratado de realizar una labor conjunta. Se considera que la labor ha sido ardua, ya que existe una infinidad de posibilidades y artimañas que pueden ser pensadas y creadas por el contribuyente para evitar el pago correspondiente a sus impuestos, y prever todas las posibles situaciones de evasión es inverosímil.

La lucha contra la evasión fiscal difícilmente puede tener éxito a través de medidas de inspección o fiscalización aisladas, ya que resultan ineficientes para detectar y paliar todas las omisiones tributarias.

Para efectos de este trabajo, el tema se divide en dos grandes sub temas: el primero se refiere a la normativa legal existente, ya sea como sanción, o como instrumento para la Administración Tributaria del tratamiento de la evasión y el segundo se refiere a la respuesta jurisdiccional y administrativa.

### **1. Legislación vigente**

Este subtema trata de las normas legales del fenómeno de la evasión; por ello se incluye un análisis de normativa de rango legal. Para efectos del cumplimiento de los objetivos del presente trabajo, se centra, específicamente, en el ámbito administrativo y se deja de lado el análisis penal por delitos de evasión.

Como se explicó en el título anterior, Costa Rica no cuenta con un código unificado en donde se encuentren la totalidad de los impuestos, cargas y contribuciones determinadas, sino que se cuenta con un Código de Normas y Procedimientos Tributarios; éste, encierra y sistematiza las reglas generales y los principios que ordenarán la tributación. Es en éste código donde, de manera general, se indican algunas nociones sobre la evasión fiscal y los instrumentos con que cuenta la Administración, para lograr una efectiva recaudación. Asimismo, determina las potestades de la Administración para afrontar el fraude fiscal, se incorporan, tanto sus facultades de control (comprobación e investigación), como su potestad sancionadora en el ámbito administrativo.

Para efectos didácticos, se inicia con la descripción de las facultades que posee la Administración para fiscalizar el cumplimiento de los deberes pecuniarios de los contribuyentes y, que ello va a ser de gran importancia para determinar la capacidad de la Administración para combatir la evasión fiscal. Esto, debido a que cualquier Administración tributaria eficiente debe contar con las potestades necesarias para conocer la situación de los contribuyentes, detectar y castigar los incumplimientos formales, sustantivos y cobrar las deudas morosas, en un marco de seguridad jurídica, transparencia de criterios y respeto a los derechos de los contribuyentes.<sup>345</sup>

Las facultades que posee la Administración se encuentra expresada en el artículo 103 del Código Tributario; en éste se establece la capacidad de la administración para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Para lograr lo anterior, la ley previó tres acciones a las cuales se encuentra autorizada:

- a. La Administración puede requerir a cualquier persona física o jurídica, sea que esté inscrita o no.

---

<sup>345</sup> Contraloría General de la República. Op. Cit. Pág. 248

Este poder se encuentra desarrollado en los artículos 104, 105 y 106, que se trata del acceso a información. Estos artículos expresan el poder de la Administración para solicitar cualquier tipo de información que sea de trascendencia para verificar la situación tributaria de los contribuyentes. En el caso del artículo 104, se refiere al caso de que la Administración requiera información al contribuyente, mientras que los otros dos artículos se refieren al requerimiento de información a terceros.

El artículo 104 indica:

“Para facilitar la verificación oportuna de la situación tributaria de los contribuyentes, la Administración Tributaria podrá requerirles la presentación de los libros, los archivos, los registros contables y toda otra información de trascendencia tributaria, que se encuentre impresa en forma de documento, en soporte técnico o registrada por cualquier otro medio tecnológico.

Sin perjuicio de estas facultades generales, la Administración podrá solicitar a los contribuyentes y los responsables:

- a) Copia de los libros, los archivos y los registros contables.
- b) Información relativa al equipo de cómputo utilizado y a las aplicaciones desarrolladas.
- c) Copia de los soportes magnéticos que contengan información tributaria”.

En cuanto al artículo 106, es importante rescatar que el inciso e) indica la obligación que tienen los bancos y demás entidades financieras de informar a la Dirección General de Tributación, previa solicitud, sobre toda la información relativa a las operaciones financieras y económicas de los contribuyentes a los que se les quiera verificar su situación tributaria. Indica el artículo:

“Deberes específicos de terceros. Los deberes estipulados en este artículo se cumplirán sin perjuicio de la obligación general establecida en el artículo anterior, de la siguiente manera:

( )

e) Los bancos, las instituciones de crédito y las financieras, públicas o privadas, deberán proporcionar información relativa a las operaciones financieras y económicas de sus clientes o usuarios. En este caso, el Director General de la Tributación Directa, mediante Sentencia fundada, solicitará a la autoridad judicial competente que ordene entregar esa información, siempre que se cumpla con lo establecido en los párrafos siguientes de este artículo.

Únicamente podrá solicitarse información sobre contribuyentes o sujetos pasivos previamente escogidos, mediante los criterios objetivos de selección para auditoría, debidamente publicados por la Administración Tributaria e incluidos en el Plan Anual de Auditoría vigente a la fecha de la solicitud.

Asimismo, deberá demostrarse, en la solicitud, la existencia de evidencias sólidas de la configuración potencial de un acto ilícito tributario”.

Esta facultad es de vital importancia, ya que la cantidad de transacciones bancarias, electrónicas, la desmaterialización de títulos, así como cheques electrónicos, apertura de cuentas en sucursales de la entidad financiera en otros países, puede aclarar mucho el panorama de la situación tributaria de un contribuyente así como cualquier otra transferencia de importancia. Esto, es la dispersión de renta y capitales a sociedades parte de un holding y donde alguna de sus sucursales se encuentre como offshore.

b. Se podrá verificar la veracidad de las declaraciones que hagan los contribuyentes, por medios y procedimientos de investigación.

Esta facultad se encuentra desarrollada en el artículo 123 del Código, en el cual se establece de manera expresa:

“Las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes y responsables y cualesquiera libros, escrituras y demás documentos, en cuanto en ello deba constar la información relativa a la liquidación o el pago de los tributos, están sujetos a la comprobación de la Administración Tributaria. Para tal efecto ésta puede practicar, dentro de la ley y por intermedio de los funcionarios debidamente autorizados, todas las investigaciones, diligencias y exámenes que considere necesarios y útiles para comprobar dichas declaraciones juradas y los datos contenidos en los libros, escrituras y demás documentos antes mencionados.

Efectuada la verificación se debe cobrar la diferencia de tributo que resulte a cargo del contribuyente o responsable declarante; o, en su caso, de oficio se le debe devolver el exceso que haya pagado”.

El Tribunal Contencioso Administrativo ha desarrollado el tema del poder fiscalizador de la Administración y señala que en materia impositiva, la función de fiscalización o de inspección, integra el conjunto de actividades que conforman la gestión tributaria. Se entiende esta última como aquella que se realiza en orden a la determinación de la obligación tributaria y su correspondiente liquidación, con la finalidad de que se produzca una correcta recaudación de las prestaciones de esta naturaleza. Es así como en la función fiscalizadora, debe indicarse que ésta tiene por objeto la investigación de los hechos imponibles y demás circunstancias relevantes, para la correcta aplicación de los tributos. Esto, en el ejercicio de esa potestad, al ser de índole

investigativa, generalmente de comprobación de las declaraciones realizadas por los sujetos pasivos del tributo.<sup>346</sup>

La última facultad es requerir el pago de los contribuyentes por los tributos, intereses y recargos adeudados a la Administración.

Esto lo realiza la administración por medio del procedimiento que establece el Código en los artículos 133 y siguientes, en donde se indica la forma en que se realizará la verificación y fiscalización del pago de las cargas tributarias de los contribuyentes, mediante el traslado de cargos.

Establece el artículo 123:

“Las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes y responsables y cualesquiera libros, escrituras y demás documentos, en cuanto en ello deba constar la información relativa a la liquidación o el pago de los tributos, están sujetos a la comprobación de la Administración Tributaria. Para tal efecto ésta puede practicar, dentro de la ley y por intermedio de los funcionarios debidamente autorizados, todas las investigaciones, diligencias y exámenes que considere necesarios y útiles para comprobar dichas declaraciones juradas y los datos contenidos en los libros, escrituras y demás documentos antes mencionados ”.

El Código establece que en el caso de que la Administración verifique las declaraciones juradas rendidas por los contribuyentes y estas sean inexactas, incompletas, falsas o ilegales, tendrá la posibilidad de determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable. Además, la ley determina tres casos específicos en los cuales se puede determinar de oficio lo que se debe a la Administración y es en las circunstancias de:

---

<sup>346</sup> Sentencia N° 47 de las 15:15 minutos del 19 de diciembre del 2008. Tribunal Contencioso Administrativo, Sección IX.

- a. Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros.
- b. Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten.
- c. La contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses.

Asimismo, indica el artículo 144:

“Para realizar la determinación citada en el artículo 124 de este Código, deberán efectuarse las actuaciones fiscalizadoras o de comprobación abreviada que se entiendan necesarias.

Concluidas estas actuaciones, los órganos actuantes de la Administración deberán proponerle al sujeto pasivo, mediante el procedimiento definido por reglamento, la regularización que corresponda.

En el supuesto de que este sujeto pasivo no regularice su situación, se continuará el procedimiento trasladándole las observaciones o los cargos que se le formulen.

El contribuyente podrá pagar, bajo protesta, el monto del tributo y sus intereses determinados en el traslado de cargos u observaciones. Por ninguna circunstancia, dicho pago se considerará como una rectificación de la declaración ni como una aceptación de los hechos imputados en el traslado. En este caso, el contribuyente podrá impugnar el traslado de cargos en los términos de los artículos 145 y 146 de este Código. En el evento de que la impugnación del contribuyente sea declarada, total o parcialmente, con lugar en sede administrativa o jurisdiccional, la Administración deberá reintegrar al contribuyente las sumas pagadas bajo protesta, junto con los intereses generados por estas desde la fecha del pago hasta la fecha del crédito, o desde el día en que se ponga a disposición

del sujeto pasivo. La tasa de interés que deberá reconocer la Administración será la establecida en el artículo 57 de este Código”.

En Costa Rica, el fraude de ley se regula de manera general por medio del Código Civil; sin embargo, en materia tributaria no se encuentra una normativa más específica que describa esta situación.

A pesar de lo anterior, la interpretación de la ley tributaria permite que interpretando el artículo octavo del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sea utilizado como una herramienta para combatir el Fraude de ley. A esto el citado numeral reza lo siguiente:

“Artículo 8.-Interpretación de la norma que regula el hecho generador de la obligación tributaria: Cuando una norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se debe aplicar prescindiendo de tales formas”.

Este artículo establece el método de interpretación, según la realidad económica y “busca gravar la manifestación económica que el hecho generador determine, sin importar las denominaciones jurídicas que el

contribuyente le otorgue a una determinada manifestación de riqueza; a fin de cuentas es esta última la que la norma grava y no el negocio o la forma jurídica utilizada por las partes.<sup>347</sup> Es decir, la realidad económica prevalece ante el marcado contenido económico de las normas, excluyendo la forma o el negocio que se adopte por parte del contribuyente.

La Dirección General de Tributación también ha emitido resoluciones referentes al fraude fiscal; una de las resoluciones más importantes es la creación de la Subdirección de Actuaciones Tributarias Complejas, mediante la Sentencia número 31 del 23 de julio del 2002. La oficina está encargada de efectuar los análisis y estudios necesarios para identificar tanto sectores como formas de operación del fraude tributario, así como apoyar las investigaciones que sobre conductas dolosas de los contribuyentes. Esto, debido al reconocimiento por parte de la Dirección que el fraude de ley en materia fiscal es un fenómeno de incumplimiento tributario de gran complejidad, que trasciende cualquiera de los territorios tributarios en que operan las diferentes Administraciones tributarias que integran la Dirección General de Tributación. Se trata de auténticos fenómenos nacionales, que irradian sus efectos nocivos en todo el territorio nacional; que afectan, consecuentemente, la equidad y la justicia del sistema tributario en su conjunto y erosionan los fundamentos mismos de la organización social, económica y política del país.

Se ha establecido también que la Administración Tributaria debe tener facultad para sancionar a aquellos contribuyentes que rehúyan a sus obligaciones tributarias. Esto, debido a que, si bien es cierto la Administración debe procurar porque sea el contribuyente el que realice las autoliquidaciones de los impuestos, y que lo haga de una forma correcta, siempre van a existir contribuyentes que no deseen honrar sus obligaciones, ya que ven en el pago de impuestos una merma innecesaria de su patrimonio. Es por esto que la Administración debe vigilar el pago de los impuestos y tener facultades

---

<sup>347</sup> SALTO VAN DER LAAT Diego. Op. Cit. Pág. 215.

suficientes como para reprimir cualquier acción evasiva mediante sanciones administrativas.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios hace una diferenciación entre sanciones administrativas y delitos penales. Como nuestro objetivo es la verificación de los poderes y facultades que posee la Administración, nos centramos en las normas que indican sanciones administrativas, que se indican en la ley y que pueden reprimir las acciones evasivas de contribuyentes que utilicen sociedades mercantiles y offshore.

El artículo 81 determina una sanción administrativa a los contribuyentes que presenten declaraciones juradas de impuesto que sean omisas o inexactas. La ley en el mismo artículo define una declaración inexacta como:

“Para esos fines se entiende por inexactitud la omisión de los ingresos generados por las operaciones gravadas, las de bienes o las actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, pagos a cuenta de impuestos, créditos, retenciones, pagos parciales o beneficios fiscales inexistentes o mayores que los correspondientes y, en general, en las declaraciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos a la Administración Tributaria, el empleo de datos falsos, incompletos o inexactos, de los cuales se derive un menor impuesto o un saldo menor a pagar o un mayor saldo a favor del contribuyente o responsable, incluidas las diferencias aritméticas que contengan las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos”.

Para que se configure el tipo descrito en el artículo y la declaración sea considerada inexacta, el contribuyente debe:

- a. Omitir en la declaración ingresos gravables.

- b. Incluir cualquier condición que dé al contribuyente beneficios que no le correspondan.
- c. Incluir en las declaraciones datos falsos, incompletos o inexactos.
- d. La norma más adelante incluye dentro del concepto de inexactitud en los casos de declaraciones en las que no se incluyen la totalidad de las retenciones o se declaren con un valor menor, en los casos que aplique.

La norma, cuando establece estas situaciones en las que puede incurrir el contribuyente, no necesariamente debe cumplir con todas para que se configure la inexactitud de la declaración. Por ello, basta que se presente una de ellas en la declaración, para que sea calificada por la Administración como inexacta y por lo tanto se aplique lo que se indica en el artículo. Ahora, la importancia es que el error que se comete va a tener un resultado, que sea la eliminación o reducción del impuesto que en verdad corresponde.

Sigue indicando el artículo que la sanción será equivalente al 25% de la diferencia entre el monto del impuesto por pagar. Dicho monto será liquidado en la determinación de oficio.

El artículo hace una aclaración y explica que en los casos en que se incurra a error por simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera, u otras formas de engaño, la sanción no sea de un 25% sino que la sanción aumentará a un 75%. Llama la atención este incremento, ya que la sanción administrativa se convertirá en un delito por la cuantía, independientemente del dolo o la culpa del contribuyente.

El artículo 86 del Código, indica otra sanción de importancia y se refiere a la reiteración de infracciones. En los casos en que el contribuyente reitere sus declaraciones inexactas y engaño a la Administración, ésta puede cerrar el establecimiento en donde se dé la actividad comercial del contribuyente

infractor. Lo que se pretende es dotar a la Administración de una medida mucho más severa que la sanción económica del artículo 81.

La reincidencia es definida como la realización de más de una vez la infracción y la Administración está facultada para realizar el cierre una vez que exista una resolución en firme por parte de la Administración o del Tribunal Fiscal Administrativo de sanción en dos ocasiones.

La Administración se encuentra facultada a reducir los montos de las sanciones de acuerdo con el artículo 88. Esto, con el fin de incentivar al contribuyente de subsanar sus errores de forma espontánea y sin intervención de la Administración, con lo que se trata de lograr una mayor recolección del impuesto. La reducción puede ir de un 25% hasta un 80%, dependiendo de la infracción y la espontaneidad del acto del contribuyente. Indica el artículo:

“Las sanciones indicadas en los artículos 78, 79, 81 y 83 se reducirán cuando se cumplan los supuestos y las condiciones que se enumeran a continuación:

a) Cuando el infractor subsane, en forma espontánea, su incumplimiento sin que medie ninguna actuación de la Administración para obtener la reparación, la sanción será rebajada en un setenta y cinco por ciento (75%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar el incumplimiento, en cuyo caso la reducción será del ochenta por ciento (80%).

b) Cuando el infractor repare su incumplimiento después de la actuación de la Administración Tributaria, pero antes de la notificación del traslado de cargos, la sanción se rebajará en un cincuenta por ciento (50%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar su incumplimiento; en cuyo caso la reducción será del cincuenta y cinco por ciento (55%).

c) Cuando, notificado el traslado de cargos y dentro del plazo establecido para impugnarlo, el infractor acepte los hechos planteados en ese traslado y subsane el incumplimiento, la sanción será rebajada en un veinticinco por ciento (25%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de reparar el incumplimiento; en cuyo caso la reducción será del treinta por ciento (30%). En estos casos, el infractor deberá comunicar a la Administración Tributaria, en el formulario que ella defina, los hechos aceptados y adjuntará las pruebas de pago o arreglo de pago de los tributos y sanciones que correspondan.

Para los efectos de los párrafos anteriores, se entenderá como actuación de la Administración toda acción realizada con la notificación al sujeto pasivo, conducente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias referidas al impuesto y período de que se trate.

También se concederán las rebajas citadas en los incisos b) y c) de este artículo a las sanciones dispuestas en el artículo 82. En estos casos y en el artículo 83, la rebaja de sanciones operará siempre y cuando los infractores comuniquen a la Administración Tributaria, en el formulario que ella defina, haber subsanado las infracciones cometidas y aporten, además, las pruebas correspondientes”.

A pesar de que el fin de las normas indicadas anteriormente sea el de conseguir que la Administración recolecte las sumas adeudadas, el proceso administrativo para lograr el cobro es largo y posee muchas etapas de dificultad la recuperación del dinero. En el caso del proceso administrativo en el que la Administración y el contribuyente tengan alguna diferencia en cuanto a la cuantía de lo adeudado, son muchas las etapas que deben superarse antes de llegar a una culminación satisfactoria.

El proceso de notificación de la determinación de las deudas, puede implicar hasta cinco comunicaciones por vía administrativa, sin que se puedan tomar medidas cautelares o iniciar un cobro judicial o coactivo:

- I. Notificación de la diferencia y propuesta de arreglo por parte del auditor.
- II. Traslado de cargos, si la propuesta es rechazada.
- III. Sentencia determinativa, si el contribuyente objeta el traslado de cargos.
- IV. Confirmación de la Sentencia determinativa, por parte del Gerente de la Administración Tributaria, si el contribuyente presenta un recurso de revocatoria.
- V. Sentencia del Tribunal Fiscal, en caso de que el recurso de revocatoria sea rechazado por el Gerente, pero el contribuyente persista en su oposición.
- VI. Emisión de un certificado de adeudo, por parte de la administración. Por último, si el contribuyente se niega a pagar, el certificado de adeudo pasa a cobro judicial, sin perjuicio de que el contribuyente mantenga su querrela con la administración en la vía contencioso-administrativa.

Durante este prolongado proceso, hay muchas oportunidades de que el contribuyente pierda o se deshaga de los bienes que serían liquidados si la administración gana el caso. Si la pérdida de los bienes o activos es simulada, se puede actuar contra él por la vía judicial; pero, esto inicia un nuevo proceso, muy extenso y con resultados inciertos.

Otra realidad inminente es que la Administración realiza el cobro coactivo en sede judicial, no en vía administrativa. Esto no porque la ley no faculte a la Administración, ya que en el artículo 146 de la Ley General de la Administración Pública se establece de manera expresa que la Administración puede ejecutar los actos administrativos válidos y eficaces. Entiéndase como acto administrativo el cobro de los impuestos adeudados por el contribuyente.

Indica el artículo:

“La Administración tendrá potestad de ejecutar por sí, sin recurrir a los Tribunales, los actos administrativos eficaces, validos o anulables, aún contra la voluntad o resistencia del obligado, sujeta a la responsabilidad que pudiera resultar.”

Una razón por la cual es posible que la Administración tributaria no realice los cobros coactivos por medio de vías administrativas, debido a la potencial responsabilidad que tenga la Administración, en el caso que el contribuyente impugne el cobro en vía judicial, y el juez indique que se trata de un cobro improcedente. Es decir, que la Administración tendría que devolver lo cobrado y, eventualmente, tener que resarcir cualquier daño o perjuicio causado al Administrado. Todo lo cual es factible, si se toma como referencia que en muchos de los casos evacuados en la vía judicial, versan sobre una diferencia en las interpretaciones de si se trata de una renta gravable o si es un gasto deducible. Son muchos los casos en que el juez resuelve a favor de la interpretación que hace el administrado.

En las administraciones tributarias avanzadas, el cobro coactivo normalmente forma parte de la vía administrativa, aunque el contribuyente puede acudir a la vía judicial para pedir que se le restituya, con intereses, cualquier monto que le haya sido cobrado incorrectamente.

En síntesis, aunque el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece facultades y atribuciones sancionadoras razonables para la Administración tributaria, los procesos de cobro son aún engorrosos, de larga duración y no se dispone de medidas cautelares adecuadas durante el proceso.

## 2. Resoluciones jurisdiccionales

Luego de analizar la legislación que faculta a la Administración tributaria para enfrentar de la evasión, se realizará un análisis de algunas resoluciones jurisdiccionales. Nuestra jurisprudencia ha reseñado este método de aplicación en contra del Fraude de Ley, de manera que ha establecido elementos importantes en cuanto a combatir esta problemática:

“La económica (método de interpretación), que toma en consideración la realidad económica que norma, por lo que valora la finalidad, contenido económico y la evolución de las circunstancias, con lo cual, permite entender que aún cuando no se empleen términos jurídicos para describir ciertas operaciones, su calificación se hace atendiendo al contenido económico de las mismas, prescindiendo de la forma jurídica (contenido en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios).<sup>348</sup>

En igual sentido el Tribunal Contencioso Administrativo reseña un Sentencia de la Sala Primera de la Corte, donde se indica:

“En este sentido la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha considerado que "no puede transformarse en un instrumento de legitimación de enriquecimientos sin causa de las arcas del Estado. Desde este plano, el agente público debe transitar con cuidado a través de las pruebas y realidad que subsiste en el fondo del cuadro fáctico, para dilucidar la verdad real de los hechos. Pero a la vez, ha de estudiar con precisión, si las figuras utilizadas son mecanismos de elusión que en el fondo, ocultan una realidad material distinta a la formal cuya intencionalidad última es la reducción de las cargas contributivas, o si por el contrario, existe una armonía entre ambas realidades y no se

---

<sup>348</sup> Sentencia N° 47 de las 15:15 minutos del 19 de diciembre del 2008. Tribunal Contencioso Administrativo, Sección II.

genera ningún quebranto a los deberes tributarios. Esto es indispensable para luego inferir con certeza razonable, si la relación jurídica suscrita entre privados es un *fraus legis*, o si más bien, se trata de un negocio sin efecto lesivo para los intereses del fisco.” Sentencia 825-F-2006, de las 8 horas 45 minutos del 27 de octubre del 2006”.<sup>349</sup>

La jurisprudencia nacional se encarga de describir las medidas por aplicar, en caso de existir el Fraude de Ley o, como lo dice la anterior Sentencia del “*Fraus Legis*”, estableciendo de forma reiterada junto a la normativa costarricense, el método de interpretación de la realidad económica. Éste es, al parecer, el encargado de desenmascarar la utilización de figuras jurídicas y corroborar la existencia de una realidad, más allá de esa pantalla legal.

Otro caso se da cuando se acusa de abusiva la investigación y fiscalización realizada por la Administración tributaria. Ésta, había realizado un traslado de cargos, al modificar el monto adeudado de la renta por el contribuyente. A esto el Tribunal Contencioso Administrativo dio razón a la Administración, ya que se realizó una desestimación de la persona jurídica y se aplicó el principio de realidad. El Tribunal señaló:

“Efectivamente, el principio de realidad económica confiere a la administración tributaria la potestad de discernir o desentrañar las situaciones que se le presenten y que resulten de trascendencia para la materia propia de sus competencias, al momento de interpretar las normas jurídicas relativas al hecho generador de la obligación tributaria, pudiendo incluso tener por no opuestos contratos y relaciones jurídicas que se den entre particulares, en el tanto los mismos pretendan hacer eludir o evadir al contribuyente de sus obligaciones fiscales, en atención

---

<sup>349</sup> Sentencia N° 9 de las 9:20 minutos del 1 de diciembre del 2008. Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII.

a dicho principio, previsto en los numerales 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios ( ). Al respecto, ha señalado la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en su sentencia No. 32 de las 10:30 horas del 20 de marzo de 1992, en lo que resulta de interés: "Asimismo, para mayor ilustración, cabe señalar que lo normal, tratándose de procedimientos elusivos de tributos, es que éstos adopten una apariencia disconforme con su real naturaleza. Precisamente, para obviar tales procedimientos, la legislación tributaria ha recogido el principio de la realidad económica, como instrumento de interpretación, en el artículo 8, párrafo 2, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Se desprende de la integración de dicha norma con el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que esta última es aplicable aún cuando las partes hayan adoptado una forma jurídica de convención no totalmente clara para la administración tributaria, pues ésta podrá prescindir de esa forma para desentrañar el alcance que en la esfera tributaria pudiere tener el contrato suscrito entre el contribuyente y un tercero, ajeno a la obligación impositiva. Se obvia de esa manera cualquier procedimiento elusivo perjudicial para el fisco, que ostente el carácter de un convenio o contrato. Así, del convenio que nos ocupa se extrae la conclusión de que, de aceptarse la tesis de la recurrente, el convenio incidiría negativamente en los intereses del fisco, lo que no es permisible, precisamente, en virtud de la norma antes indicada. En consecuencia, no se ha producido el comentado agravio que la actora señala en su recurso, debiendo desestimarse".<sup>350</sup>

En otra Sentencia se puede observar cómo el Tribunal Contencioso Administrativo empodera a la Administración tributaria en cuanto a sus

---

<sup>350</sup> Sentencia N° 47 de las 15:15 del 19 de diciembre del 2008. Tribunal Contencioso Administrativo Sección IX.

facultades de fiscalización y que ellos tienen especial relevancia en los casos en que se da evasión fiscal. En esta Sentencia, el Tribunal respalda sus dichos en un voto de la Sala Primera, que reitera las facultades de la Administración, frente a acciones evasivas de los contribuyentes. Señala el Tribunal:

“ sin embargo, ante el incumplimiento del contribuyente a esos deberes, o por resultar insuficiente la información aportada, se faculta a la Administración Tributaria para proceder a una determinación de oficio de la obligación tributaria, en cuyo caso, dependiendo de los elementos aportados, el método de cálculo se aplicará sobre base cierta o presunta, tal y como se dijo en el considerando anterior. Hecha la modificación, sea aplicando o no las facultades de determinación de oficio y **prescendencia de formas jurídicas inapropiadas**, la carga de la prueba en la tramitación de la impugnación, que eventualmente interponga el contribuyente, continuará pesando sobre éste...”<sup>351</sup>

Esta muestra hace ver que los órganos jurisdiccionales han realizado una labor interpretativa sumamente beneficiadora, para la Administración tributaria, ya que primeramente la han empoderado y han realizado sus funciones fiscalizadoras. Con la aplicación del principio de realidad económica y el desprecio a las figuras jurídicas aparentes, los tribunales han tenido un papel de respaldo sumamente importante para la Administración.

Se considera inclusive que el avance se ha realizado principalmente a través de la labor de los tribunales administrativos y jurisdiccionales, ya que se ha logrado la correcta aplicación de las normas existentes, así como la integración de principios del derecho fiscal a las resoluciones. Estas, en gran medida han venido a ayudar a realizar una mejor recaudación en cuanto a los

---

<sup>351</sup> Sentencia N° 63 de las diez horas con quince minutos del 30 de mayo del 2005. Tribunal Contencioso Administrativo Sección IV.

montos correspondientes, de acuerdo con la ley, no así con respecto a los plazos y la eficiencia en la recaudación, ya que como se indicó anteriormente, es sumamente tardo.

## **CAPÍTULO II: LEVANTAMIENTO DEL VELO SOCIAL COMO HERRAMIENTA PARA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN CASO DE EVASIÓN**

La teoría del levantamiento del velo es una respuesta máxima a las corrientes de desprecio a la personalidad jurídica. El levantamiento del velo social ha sido conceptualizado y abordado de diferentes formas por los distintos autores que analizan el tema. Por ello, por una parte ha sido abordado como doctrina y por otra ha sido visto como una teoría. No obstante la forma en que se vea, siempre esta se va a aplicar necesariamente a las personas jurídicas e información referente a ellas.

Esta figura surge como una respuesta al planteamiento que hace Rolf Serick: “En cualquier parte que se presente la separación tajante entre la personalidad de la persona jurídica y la de sus miembros se plantea el problema de averiguar cómo hay que afrontar aquellos casos en los que esa radical separación conduce a los resultados completamente injustos y contrarios a Derecho”.<sup>352</sup>

### **SECCIÓN A: CONCEPTUALIZACIÓN DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO SOCIAL**

La génesis de la doctrina del Levantamiento del Velo, se encuentra en el derecho estadounidense; su primer antecedente surge como consecuencia de la primera guerra mundial. La necesidad de los Estados de conocer a los

---

<sup>352</sup> SERICK Rolf. (1958). Apariencia y realidad de las sociedades mercantiles. El abuso de derecho por medio de la persona jurídica. Ediciones Ariel. Barcelona, España. Pág. 82.

integrantes de las sociedades anónimas, se intensifica ante la amenaza de que se conformen con nacionales de Estados enemigos. Así, la conocida doctrina del “Disregard of the legal Entity” se consolida mediante casos como el de Raimler Co. Vs. Continental Tyre and Rubber Co., durante la época de guerra. Se descorrió el velo de la compañía de aparente capital nacional, pero que resulta estar conformada por extranjeros. Además, se usa esta herramienta con la firme intención de evitar situaciones como la evasión de impuestos, fraude de acreedores, actuación en fraude de ley, etc.

Otro antecedente se remite al año 1905, donde en el caso “El Estado Vs. Milwakke Refrigeretor Transit Co.”, donde se pretendía obtener beneficios mediante una sociedad y evadir una disposición legal prohibitiva. Por otro lado, se encuentra el caso Solomón Vs Solomón & Co.; éste se remonta al año 1887, en Londres. Sin embargo, la cámara de los Lores decidió que Solomón Co era una sociedad válidamente constituida; por ello, los juristas británicos decidieron no ahondar más en el tema del levantamiento del velo social.

Estas referencias, dejan como conclusión que el nacimiento de la doctrina del levantamiento del velo social se remonta al derecho estadounidense, donde se sintetiza la doctrina citada como “mirar la sustancia y despreciar la forma”.<sup>353</sup>

Los antecedentes de esta doctrina se establecen en el derecho comparado, como una alternativa al abuso de la personalidad jurídica de las sociedades. De esta manera, la doctrina del levantamiento del velo se ha conceptualizado como aquella; “tesis y práctica de penetrar en el *substratum* personal de las entidades o sociedades a las que la ley concede personalidad propia, con el fin de evitar que al socaire de esa ficción o forma legal (de respeto obligado, por supuesto ) se puedan perjudicar ya intereses privados o

---

<sup>353</sup> HERRERA FONSECA Rodrigo. (2000). La doctrina del “Levantamiento del Velo” de las personas jurídicas y su responsabilidad civil por hechos ilícitos penales. Primera Edición. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. San José, Costa Rica. Pág. 30.

públicos o bien ser utilizada como camino del fraude admitiéndose la posibilidad de que los jueces puedan penetrar en el interior de esas personas cuando sea preciso para evitar el abuso de esa independencia”.<sup>354</sup>

Este método jurídico nació como una solución a aquellos problemas apuntados por Rolf Serick, y que consiste en estar permitido al juez levantar el velo de la persona jurídica para poder examinar las auténticas fuerzas que se ocultan tras de dicho velo.<sup>355</sup> Estos casos de abuso de la persona jurídica se han resuelto en el derecho comparado, aplicando esta doctrina y convirtiendo en responsables a los accionistas por los abusos de la sociedad. Sobre este respecto se ha establecido:

“si la estructura formal de la persona jurídica se utiliza de una manera abusiva, el juez puede descartarla para que fracase el resultado contrario a Derecho que persigue, por lo cual ha de romper con el hermetismo que la caracteriza, eso es, con la radical separación entre persona jurídica y sus miembros componentes. Este abuso tiene lugar cuando la persona jurídica se utiliza para burlar la ley, para quebrantar obligaciones, para conseguir fines ilícitos y en general para defraudar”.<sup>356</sup>

En igual sentido Carlos Villegas nos indica que el juez puede “romper el velo” de esa personalidad jurídica y “penetrar en la realidad, atribuyendo a los individuos que actúan detrás del velo societario (ocultos o escondidos detrás de él), directamente, la consecuencia de los actos o conductas antijurídicos.”<sup>357</sup> Para este mismo autor la doctrina del Levantamiento del Velo representa al orden jurídico que “penetra” así corriendo el velo de esa “vestimenta jurídica”

---

<sup>354</sup> *Ibidem*. Pág. 29.

<sup>355</sup> SERICK Rolf. Op. Cit. Pág. 94.

<sup>356</sup> BOLDO RODA Carmen (1993). *El Levantamiento del velo y la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles*. Editorial Tecno. Madrid, España. Pág. 9.

<sup>357</sup> VILLEGAS Carlos Gilberto. Op. Cit. Pág. 173.

que es la sociedad, para atribuir directamente a los intereses reales que operan dentro de ella las consecuencias jurídicas de ciertos hechos o actos.<sup>358</sup>

Para Le Pera, la conceptualización de la doctrina en estudio, representa un allanamiento “de la personalidad se hace con varios propósitos, por ejemplo, cuando a través de esa forma societaria se intentan eludir prohibiciones legales o contractuales, o perjudicar o defraudar de alguna manera a acreedores o terceros, o burlar disposiciones imperativas de régimen familiar o sucesorio; pero que el campo crítico de aplicación es el momento de la insolvencia de una sociedad. Ante la insolvencia y dadas ciertas condiciones, puede extenderse la responsabilidad hacia terceros”.<sup>359</sup>

Se puede sintetizar esta doctrina, como aquella rescatada del derecho comparado; su finalidad es recorrer la personalidad jurídica de las sociedades cuando han sido utilizadas para una finalidad contraria a la que el ordenamiento les otorga y descubrir a los actores que tiene un “control o dirección efectiva externa” sobre el direccionamiento de esa finalidad contraria a derecho.

## **SECCIÓN B: DESESTIMACIÓN O PRESCINDENCIA DE LA PERSONALIDAD**

La búsqueda de la realidad económica lleva a adoptar los métodos y doctrinas extranjeras que permiten identificar al verdadero artífice de los actos y contratos que son contrarios a derecho y que se encubren bajo la figura jurídica de las sociedades y se aprovechan de las características de autonomía e individualidad que la ley les brinda.

---

<sup>358</sup> *Ibidem.* Pág. 170.

<sup>359</sup> *Ibidem.*

Es por esta razón importante conocer la aplicación de ésta doctrina en el derecho costarricense y las resoluciones de la jurisprudencia que han apoyado su uso, ante la eventual utilización de sociedades, en pro de objetivos contra la ley.

1. La doctrina del “Disregard of legal Entity”

La doctrina del levantamiento del velo se desarrolló en el derecho comparado, como un remedio por utilizar por los legisladores, para combatir el abuso de la personalidad atribuida a las sociedades. Esto, a consecuencia de desatender el objeto para el que fue creada la sociedad y resultar en el “alter ego” de los socios o personas físicas. Por ello, el derecho desatiende la personalidad jurídica y por consiguiente la protección que le habían conferido.

La doctrina estadounidense, de donde es originario este remedio procesal, ha establecido su preocupación en cuanto a su aplicación excesiva, ya que, como lo indica Rolf Serick, una solución que peque por exceso, puede significar la disolución de la persona colectiva, como figura jurídica. Otra solución que, en cambio, peque por defecto puede representar la pérdida de valor del conocimiento que se ha adquirido.

La delicada línea de aplicación de ese método se ha determinado por la jurisprudencia estadounidense, y delimitado su uso a algunas situaciones que lo ameritan. A continuación, se estudian algunas de las más importantes, como el caso de la tesis subjetiva basada en el fraude de ley y la tesis del uso de la sociedad madre y las filiales; estas, resultan de suma importancia para los objetivos de esta tesis.

En primer lugar, el Fraude de Ley significa una de las principales actuaciones que ameritan el uso de Levantamiento del Velo; así lo ha indicado la jurisprudencia estadounidense. En casos donde la ley expresamente prohíba

la realización de ciertos actos o determinados negocios jurídicos a una persona, cabe la posibilidad de que se dé el uso de la personalidad jurídica para cometer fraude de ley; es decir, burlar la norma prohibitiva. De esta manera “lo que la persona natural trata de lograr es burlar el precepto legal que le afecta, sirviéndose para ello de la figura de la persona jurídica que el derecho solo ha puesto a disposición del tráfico comercial, realizado de buena fe”.<sup>360</sup>

Ejemplo de esta situación, lo encontramos en el antes mencionado caso de *United States vs Milwaukee Refrigerator Transit Co*, donde la sociedad *Pabst Brewing*, estaba afectada por la prohibición legal del *Interstate Commerce Act* del año 1889 y a *Elkin Act* de 1903, leyes que estipulaban la prohibición de que cualquier empresario de transportes conceda una preferencia inadmisibles o inadecuada a un cliente, ante este escenario, la sociedad *Pabst Brewing* decide conformar la compañía *Transit Co*, y usarla de intermediaria por medio de contratos de cargamento, donde la primera sociedad percibía la comisión convenida y una rebaja a través de la intervención de la *Transit Co*. En este caso los juristas estadounidenses tutelaban a la persona jurídica pero de la misma manera establecieron que: “Si alguna regla general cae formular en el actual estado de los precedentes es la de que una corporación será considerada por regla general como una persona jurídica mientras no existan razones bastante poderosas para estimar lo contrario; pero cuando la idea de persona jurídica se emplea para frustrar la pública conveniencia, para justificar lo que es procedente, sostener el fraude o apoyar el delito, el Derecho estimará que la corporación no es más que una asociación de personas”.<sup>361</sup>

De igual manera, la jurisprudencia norteamericana estableció que se considerarán fraude de ley las políticas monopólicas de las sociedades. Esta situación tiene un antecedente conocido en el caso del Estado Vs. *Standard Oil*

---

<sup>360</sup> SERICK Rolf. Op. Cit. Pág.101.

<sup>361</sup> *Ibidem*. Pág. 103.

Co. Esta sociedad, al aplicar acuerdos con otras sociedades petrolíferas, logra dominar, por medio de directrices, a las demás sociedades; provoca acciones de tipo monopolísticas que van en contra de la política pública de ese país.

Otra de las circunstancias que, según la jurisprudencia estadounidense, amerita la intervención del Levantamiento del Velo, es el uso de sociedades matrices y filiales. Debe existir entre la sociedad madre y la sociedad hija un vínculo de dominio que permita considerarlas un “instrumento” o una “doble social” de la sociedad madre. Para los estadounidenses se considera que una sociedad utiliza a otra como una pantalla jurídica cuando “Las sociedades matrices y filial deben ser consideradas como una misma persona jurídica cuando la dependiente es utilizada y tratada por la dominante como un mero adjunto, encargado o instrumento”<sup>362</sup>. En el caso estadounidense de *In Re Muncie Pulp Company*, esta crea a la *Great Western Gas Company*, que es utilizada como un doble jurídico de la primera, en tal caso se llevaba una misma contabilidad y todas las acciones pertenecían a la *Pulp Co.*

## 2. Aplicación de esta doctrina

Esta doctrina se aplica por vía jurisprudencial, gracias al Derecho de Equidad, un poco más flexible que el Common Law. Su desarrollo permitió que se gestaran los presupuestos básicos para su aplicación. Por parte de autores nacionales, como el caso de Juan Marcos Rivero, la aplicación de esta doctrina se debe dar cuando:

“El mecanismo por medio del cual se lleva a cabo el fraude de ley consiste, en la mayoría de los casos, en escudarse en el velo contractual a fin de evadir la responsabilidad que podría derivar de la aplicación de una norma imperativa o prohibitiva”.<sup>363</sup>

---

<sup>362</sup> *Ibidem*. Pág. 116.

<sup>363</sup> RIVERO SANCHEZ Juan Marcos (1999). *Responsabilidad Civil*. Imprenta y Litografía Mundo Gráfico. San José, Costa Rica. Pág. 230. Mencionado por HERRERA FONSECA Op. Cit. Pág. 40.

En Costa Rica, esta doctrina no se encuentra establecida en la normativa, sin embargo, ha sido adoptada por la jurisprudencia nacional. Como lo indica Herrera Fonseca, a pesar de esto existe una referencia en la Ley 7472 o Ley de la Promoción de la Competencia y Defensa Efectiva del Consumidor que tratan de la Persona Jurídica y los derechos efectivos de los consumidores a ser protegidos por el ordenamiento contra prácticas abusivas o desleales que atentan contra la libre elección.<sup>364</sup>

La Jurisprudencia, ha analizado la doctrina del levantamiento del velo social y separado a la persona jurídica de la física; por consiguiente, se evita el abuso y el fraude. Así se ha establecido lo siguiente:

“La doctrina y jurisprudencia de muchos países de corte similar al nuestro han reconocido la posibilidad de desenmascarar o levantar la ficción societaria para los casos de abusos o fraudes en que se mal utiliza la sociedad mercantil para evadir por ejemplo derechos hereditarios o de acreedores de empresas en

---

<sup>364</sup> Así los artículos 32 y 67 de la citada ley 7472 establecen: ARTÍCULO 32.- Derechos del consumidor. Sin perjuicio de lo establecido en tratados, convenciones internacionales de las que Costa Rica sea parte, legislación interna ordinaria, reglamentos, principios generales de derecho, usos y costumbres, son derechos fundamentales e irrenunciables del consumidor, los siguientes: a) La protección contra los riesgos que puedan afectar su salud, su seguridad y el medio ambiente. b) La protección de sus legítimos intereses económicos y sociales. c) El acceso a una información, veraz y oportuna, sobre los diferentes bienes y servicios, con especificación correcta de cantidad, características, composición, calidad y precio. d) La educación y la divulgación sobre el consumo adecuado de bienes o servicios, que aseguren la libertad de escogencia y la igualdad en la contratación. e) La protección administrativa y judicial contra la publicidad engañosa, las prácticas y las cláusulas abusivas, así como los métodos comerciales desleales o que restrinjan la libre elección. f) Mecanismos efectivos de acceso para la tutela administrativa y judicial de sus derechos e intereses legítimos, que conduzcan a prevenir adecuadamente, sancionar y reparar con prontitud la lesión de estos, según corresponda. g) Recibir el apoyo del Estado para formar grupos y organizaciones de consumidores y la oportunidad de que sus opiniones sean escuchadas en los procesos de decisión que les afecten. Por su parte del artículo 67 nos indica: ARTÍCULO 67.- Documentos e información. Los comerciantes, a requerimiento de la Comisión para promover la competencia, de la Comisión nacional del consumidor y del Ministerio de Economía, Industria y Comercio, están obligados a: a) Entregar, con carácter de declaración jurada, los informes y los documentos que se consideren necesarios para garantizar el ejercicio de sus funciones. La información suministrada es confidencial y el funcionario que viole el secreto de los datos confidenciales incurre en falta grave en el ejercicio de sus funciones. b) Permitir, en forma gratuita, la toma de muestras de los productos para verificar la calidad o la exactitud de la información suministrada al consumidor. La negativa de entrega, la falsedad o la inclusión de datos inexactos o incompletos, en los documentos requeridos, debe ser sancionada como falta grave por las respectivas comisiones, según proceda. Cuando las faltas se cometan en virtud de la solicitud formulada por el Ministerio de Economía, Industria y Comercio, este remitirá esos documentos a la comisión competente para la sanción. Las facturas de las ventas a mayoristas deben consignar el nombre del vendedor y del comprador, sus respectivos números de cédula, de persona física o jurídica, así como la identificación de los productos o los servicios transados. Los órganos y los entes de la Administración Pública deben suministrar la información que les solicite la Comisión para promover la competencia y la Comisión nacional del consumidor, para el ejercicio de sus funciones.

quiebra, o evadir impuestos o bien prohibiciones. En el mundo moderno, se recurre a determinadas conformaciones societarias complejas, para facilitar el desarrollo empresarial o una mejor explotación de los mercados, lo cual es lícito; mas, en no pocos casos, se les utiliza para evadir responsabilidades, en cuyo caso la práctica deviene ilícita. En estos casos, se presentan agrupaciones de sociedades, formal y aparentemente distintas e independientes entre sí y en la realidad responden a una unidad empresarial, a la cual se le ha dado tal apariencia con el fin de defraudar acreedores, evadir el pago de impuestos y otras cargas fiscales”.<sup>365</sup>

Por su parte, la jurisprudencia Contencioso Administrativa también ha tomado parte del provecho que esta doctrina trae para resolver los problemas de utilización de sociedades; ante tal panorama, se ha indicado, respecto al levantamiento del velo, lo siguiente:

“La Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha indicado que “en él (levantamiento del velo) se distingue entre la llamada intención empírica y la intención jurídica en los actos y contratos, a base de considerar que la primera es la que se encamina a obtener el resultado práctico, para cuyo fin, el acto se realiza; mientras que la segunda es la que, mediante la adecuación o encuadre del negocio a una fórmula legal autorizada, se dirige a obtener los efectos jurídicos deseados. En el campo del Derecho Civil, se toma en cuenta la fórmula jurídica. En el Derecho Tributario, es posible apoyarse en una de las dos, de manera que aunque puede ser solamente la jurídica, también está permitido fundarse e interesarse tan sólo en la intención empírica de las partes, por encima de las formalidades creadoras de efectos legales. En otros términos, el Derecho fiscal, para los fines del tributo, intenta seguir a las partes en su intención

---

<sup>365</sup> Sentencia N° 505 de las 9:10 minutos del 11 de abril del 2007. Tribunal de Familia de San José.

empírica, y no en lo referente al régimen jurídico a que se han sometido, [...] porque la única fuente de la cual deben nacer las consecuencias tributarias es la ley." Sentencia no. 23-1977, de 9 horas del 29 de abril de 1977.<sup>366</sup> Sigue explicando la Sentencia sobre el levantamiento del velo: Así esta prescindencia de las formas jurídicas cuando ellas son inapropiadas o no corresponden adecuadamente con la realidad de los hechos gravados, posee un fundamento o finalidad específica, la cual es desvelar las verdaderas circunstancias del contribuyente, levantando de ser necesario, el velo de la personalidad jurídica, para acceder a la sustancia de los hechos, pero a la vez, por su especial transcendencia dentro del bloque de legalidad, dicho principio también debe entenderse como un verdadero valladar, que limita todas aquellas conductas administrativas excesivas o arbitrarias (en sus dos vertientes: activas u omisivas, emanadas de cualquier administración tributaria nacional o municipal".<sup>367</sup>

Esta resolución hace referencia al método de interpretación de la realidad económica, lo cual fue abordado en la sección del fraude de ley y que hacen referencia al sentido netamente económico que ostenta el derecho tributario. Éste, se encuentra plasmado en el número octavo del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

A pesar de que este estudio va dirigido a la rama del derecho tributario, se debe hacer referencia a la utilización de la doctrina del "Desgarramiento del velo contractual", como también se le ha llamado, en áreas del derecho como la laboral y el área de familia. Esto, ya que en la primera, su utilización ha servido para desenmascarar a grupos económicos empresariales que nublan la verdadera identidad patronal. Por ello, el trabajador se ve desprotegido en cuanto a sus derechos laborales y el patrón se evita el pago de sus

---

<sup>366</sup> Sentencia N° 09 de las 9:20 minutos del 1 de noviembre del 2008. Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII.

<sup>367</sup> *Ibidem*.

responsabilidades sociales y legales. Así, resoluciones jurisprudenciales como la 178 del año 2000, de la Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia, aclaran: “ se presentan agrupaciones de sociedades, formalmente y aparentemente distintas e independientes entre sí y en la realidad responden a una unidad empresarial , para impedir que los trabajadores contratados puedan obtener el pago de derechos laborales otorgados por el ordenamiento jurídico. En tal supuesto se puede decir que el grupo de interés económico es defraudatorio, pues, por lo general, el patrimonio del grupo está a nombre de una sociedad, las obligaciones las asume otra”. Por otra parte, en derecho de familia, la utilización de sociedades se ha hecho con la intencionalidad de sustraer los bienes gananciales y evitar la responsabilidad por estos, durante una separación anticipada de bienes, divorcio o separación judicial, donde la jurisprudencia ha hecho uso de la doctrina del levantamiento del velo para descubrir bienes que son gananciales. Así, la Sentencia 885 del año 2005 del Tribunal de Familia establece: “Es evidente que muchos de los casos en que haya abuso del derecho de disposición de los gananciales con intermediación de sociedades mercantiles, puedan ser abordados con la teoría del traspaso simulado, como pareciera ser éste último, no obstante, habrán casos en que sea necesario acudir al levantamiento del velo societario”.

La utilización de esta doctrina se extiende por el ordenamiento jurídico y es aplicada cada vez más en casos donde se pretende hacer un uso incorrecto de la figura societaria; esto, para evadir obligaciones legales en diversas materias que van desde el ámbito familiar, hasta el ámbito del Derecho Tributario.

### **CAPÍTULO III: ANÁLISIS DE SOLUCIONES ACTUALES DE LA EVASIÓN**

La evasión fiscal en Costa Rica o el Fraude fiscal, por medio de sociedades, es un hecho comprobado y que ha tenido que ser estudiado y

resuelto por los tribunales costarricenses, amparándose en la normativa y en la doctrina comparada, adaptada a las necesidades nacionales.

Este último capítulo tiene como objetivo identificar los proyectos de ley que desincentivan la problemática mencionada, por medio de reformas a la legislación actual; estas reformas abarcan temas como la renta mundial hasta la creación de nuevos tributos a las personas jurídicas.

### **SECCIÓN A: ANÁLISIS DE PROYECTOS DE LEY PARA SOLUCIONAR EL PROBLEMA DE LA EVASIÓN FISCAL.**

A continuación se realizará un análisis de las principales iniciativas que se encuentran en estudio en la Asamblea Legislativa; esto, con la finalidad de descubrir la labor realizada hasta el momento, para reformar la problemática tributaria que hasta ahora se ha venido analizando.

Un primer antecedente se rememora en la administración Rodríguez Echeverría, donde se establece el Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal. Este planteamiento contenía iniciativas en áreas de pensiones, impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, reestructuración de la deuda interna, reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Sin embargo, esta iniciativa no prosperó en la Asamblea Legislativa y actualmente el proyecto se encuentra archivado.

No son pocos los intentos que se han realizado en el Poder Legislativo con la intención de resolver la problemática fiscal de Costa Rica. Sin embargo, el recuerdo más reciente sobre estas iniciativas se remonta a inicios de este decenio, cuando en la administración de Abel Pacheco se promueve el Proyecto de ley conocido como Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural, tramitado bajo el expediente número 15516. Su trámite, por el poder legislativo, fue lento y se encontró con muchos opositores tanto dentro

de este poder como en la población costarricense. Entre sus reformas más destacables se encuentran las propuestas en el título quinto sobre Impuesto de la Renta. Este título regula, en general, la imposición sobre la renta en tres situaciones: la primera corresponde a la imposición de personas físicas con actividades lucrativas, en segundo lugar la imposición sobre sociedades y otras actividades colectivas, sin personalidad jurídica, residentes en el territorio nacional. Por último, la imposición sobre no residentes en el territorio nacional, sean o no personas físicas. Entre las modificaciones más importantes se encuentra la conceptualización de renta global y universal que se encuentra en contraposición con el sistemas actual de renta cedular y territorial. Esto viene a dar un giro al sistema costarricense de impuesto sobre la renta, ya que ésta propuesta se basa en un sistema aplicado en los países desarrollados, donde la renta mundial y el sistema de recaudación global tienen amplia efectividad conocida, para el aumento del ingreso público.

Se resalta una moción planteada, donde se establece la posibilidad de incorporar en el plan de educación del Ministerio de Educación, un programa para fortalecer en el ciudadano costarricense la concientización sobre el pago de los tributos y su importancia para el funcionamiento del aparato estatal.

“Artículo 30.- El Ministerio de Educación Pública y el Instituto Nacional de Aprendizaje, establecerán en sus programas de educación, el contenido curricular correspondiente a la formación tributaria, con el objeto de crear en la población, a partir de la enseñanza formal, la cultura de compromiso tributario”.

Son muchas las críticas que se hacen a cerca de la problemática de la falta de recursos de la Administración; sin embargo, son pocas las propuestas que buscan una educación en materia tributaria para que los ciudadanos comprendan la obligación de suma trascendencia que poseen. Aunque es

cumplida con poca vocación, debe interiorizarse la solidaridad que subyace en su acatamiento.

A pesar de ser una iniciativa innovadora, el proyecto de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural no prosperó y al igual que el proyecto de ley de Ordenamiento Fiscal, acabó por archivarse finalmente y dejar de lado la intencionalidad de los legisladores de reformar el sistema tributario nacional.

Al ver que las anteriores propuestas no prosperarían y más bien iban directo quedar en papel, el diputado Bernal Jiménez Monge, durante el año 2006 estableció el proyecto de ley conocido como Ley de Impuesto sobre la Renta, que actualmente se tramita bajo el expediente número 16164. Entre las motivaciones para promover este proyecto, el diputado india que: “El Gobierno de Costa Rica apenas recauda el 13.5% del PIB en ingresos tributarios. Comparando esta proporción con la cargas impositivas de países de ingresos per cápita similar, sea en América Latina o el mundo, este nivel de recaudación es muy bajo”.<sup>368</sup>

Este proyecto es una copia del fallido proyecto de Pacto Fiscal y reforma fiscal estructural en cuanto a que rescata el título quinto y se promueve como reforma de la Ley de Renta actual.

La búsqueda por mejorar la recaudación fiscal se remonta hasta el orden del día legislativo actual. A continuación algunos de los cambios que más se destacan en cuanto a impuesto sobre la renta.

Para iniciar, el actual sistema cedular se ha considerado injusto ya que grava a todas las personas por diferentes ingresos, como: salarios, alquileres, regalías, entre otros. Esto provoca que se graven todos los ingresos por separado de personas de distintos niveles económicos; sin embargo, sería más

---

<sup>368</sup> Departamento de Servicios Parlamentarios. Proyecto de Ley que se tramita bajo expediente N° 16164. Ley de Impuesto sobre la Renta.

equitativo si se grava por medio del sistema de renta global que realiza un solo cobro de impuesto por todos los ingresos que posea una persona y no por cada uno de estos, tomados por separado. A esto, la justificación del proyecto agrega: “En la realidad, una persona es más rica o menos rica no solo por un tipo específico de renta, sino por la suma global de sus entradas”.

Para tener más claras las diferencias se puede observar el siguiente cuadro comparativo entre la ley de renta actual y el proyecto de ley:

<b><u>Ley Actual</u></b>	<b><u>Proyecto</u></b>
Sueldos y salarios, 10% y 15%.	Se incluye en la base general. Escala progresiva desde 5% hasta 30%, según el ingreso del contribuyente.
Ingreso por alquileres, gravado con 15%.	Se incluyen en la base general. Se gravarán con la escala progresiva.
Ingresos de los profesionales liberales, gravados con 10% a 25%.	Se incluyen en la base general. Se gravarán con la escala progresiva.
Regalías, bonificaciones, decimocuarto mes, <u>gravado con 15%, a cualquier nivel de ingresos, aun los más bajos.</u>	Ingresan a la base general. <u>No paga nada quien esté por debajo del mínimo imponible.</u>
Interés, tasados con 0%, 5%, 8% dependiendo de la clase de título valor.	10% hasta \$55.000, pero ingresan a la renta global subiendo el tramo progresivo de las otras rentas.

Otro de los aspectos novedosas del proyecto de ley es la posibilidad de establece el sistema de renta universal. Esto quiere decir que no solo los ingresos generados dentro del país van a ser objeto de tributos. Los ingresos generados fuera del territorio nacional van a ser tomados en cuenta por el sistema global de impuesto sobre la renta, que propone el proyecto. Los artículos 66 y 68 del referido proyecto aclaran:

“Artículo 66.- Naturaleza: Establécese un tributo directo y global que grava la renta de las personas jurídicas y de los

entes colectivos sin personalidad jurídica expresamente indicados en esta Ley que sean residentes en Costa Rica ”.

“Artículo 68.- Hecho generador: 1) Constituirá el hecho generador, la obtención de rentas por el sujeto pasivo, independientemente del lugar donde se hayan producido ”.

El artículo que refleja más claramente el significado de renta universal o renta mundial como se ha estudiado hasta ahora, es el numeral 72, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 72.-Residencia de los sujetos pasivos: 2) Los sujetos pasivos serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, independientemente del lugar donde se haya producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”.

Este sistema retomado de países con altos índices de desarrollo permitiría, según estimaciones del Fondo Monetario Internacional, suministrar 98 mil millones de colones más al sistema Tributario Nacional. Sin embargo, como lo indica el Departamento de Servicios Parlamentarios en el proyecto de ley: “Tomando en cuenta la inflación así como el hecho de que el FMI no consideró posteriores ampliaciones de la base, no es arriesgado asumir que este tributo, con buena administración, podrá alcanzar 150 mil millones de colones más que la actual”.<sup>369</sup>

Este proyecto establece una novedad, respecto del tema de la renta mundial y consiste en que todo costarricense debe tributar por la posesión de sociedades extranjeras en las que tenga participación. Los siguientes artículos dejan de forma más clara el sistema de renta mundial.

---

<sup>369</sup> Departamento de Servicios Parlamentarios. Proyecto de Ley que se tramita bajo expediente N° 16164. Ley de Impuesto sobre la Renta.

“Artículo 39.-integración y compensación de rentas de fuente extranjera: Las reglas anteriores también aplicarán respecto de las rentas y ganancias patrimoniales de fuente extranjera, con la limitación de que se sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resulta un saldo positivo, este se sumará a la base imponible de fuente costarricense que corresponda de acuerdo con los artículos anteriores. En ningún caso, se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no será compensable a fin de determinar el impuesto; todo lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 7 del artículo 22 de esta ley”.

“Artículo 55.-imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional: 1) el régimen de transparencia fiscal internacional tiene por objeto imputar, a las personas físicas contribuyentes por este impuesto, la renta positiva obtenida por una sociedad no residente en territorio costarricense, en cuanto dicha renta pertenezca a alguna de las clases previstas en el apartado 2 del artículo 106 y se cumplan con los requisitos indicados en dicho artículo”.

La diferencia entre un sistema y otro puede significar para la Administración la inversión en programas sociales y la capacidad de cubrir la deuda interna que sufre el país.

Otra de las novedades que brinda la norma es incorporar al ordenamiento una definición de los paraísos fiscales. La norma indica:

“Artículo 5.- definición de "paraíso fiscal": Para los efectos de las normas relacionadas con paraísos fiscales contenidas en la presente Ley, se define como paraíso fiscal cualquier país o territorio no cooperante en el intercambio de información de

trascendencia tributaria con nuestro país o que se niegue a suscribir convenios de intercambio de información con Costa Rica.

La calificación de paraíso fiscal podrá hacerse también respecto de algún régimen preferencial, en el cual la tributación, por razón de un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al impuesto regulado en esta Ley, tenga una tarifa marginal superior, que sea inferior al cuarenta por ciento (40%) de la tarifa marginal superior que haya correspondido, de acuerdo con las normas de esta Ley o que hayan sido incluidos oficialmente por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en la lista de jurisdicciones no cooperantes.

La administración tributaria publicará, con dos meses de antelación al inicio de cada período fiscal, la lista de paraísos fiscales, de acuerdo con las definiciones anteriores.

Si un país de este tipo o una parte de su territorio, accede al intercambio efectivo de información de trascendencia tributaria con Costa Rica, sin sujeción a secreto bancario o financiero, la administración tributaria, discrecionalmente, podrá levantar la calificación de paraíso fiscal.

Los sujetos por este impuesto y los demás regulados en esta Ley, deberán suministrar información en los términos que se establezcan reglamentariamente, en relación con las operaciones, las situaciones, los cobros y los pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados, directa o indirectamente, con países o territorios calificados como paraísos fiscales, de conformidad con lo dispuesto en los párrafos anteriores”.

La incorporación de conceptos novedosos se amplía al exponer el significado de sociedades transparentes. Estas hacen referencia a dos aspectos: en primer lugar se refiere a las sociedades que están constituidas por valores o mera tenencia de bienes; asimismo se aboca a definir qué es una

sociedad de bienes. Para ello indica: “Para los efectos de este precepto, serán sociedades de mera tenencia de bienes, aquellas en las que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades empresariales ni profesionales”.<sup>370</sup>

Esto es interesante ya que hasta la actualidad estas sociedades se mantienen inactivas, por lo que no tributan, a excepción del pago de los impuestos municipales; esto como consecuencia de carecer de actividad económica. El siguiente aspecto de referencia a sociedades transparentes tiene que ver con aquella sociedad que la mayor parte de los ingresos los obtiene por medio de actividades profesionales o del ejercicio libre de la profesión; en este tipo de sociedad, quienes brindan los servicios son los socios. También se establecen dos formas de tributar: estas serían por medio del importe máximo del impuesto de renta de las personas físicas o como cualquier otro tipo de sociedad.

Se puede observar que, de una lectura detallada del proyecto de ley, el artículo referente a las personas sujetas al impuesto, incluye a entes costarricenses que en la actualidad<sup>371</sup> se ven libres de gravámenes, así el proyecto establece que están obligadas a tributar:

“Artículo 71.- sujetos pasivo: Serán sujetos pasivos del impuesto, en el tanto realicen actividades o actos o sean titulares de derechos que generen renta sujeta a este impuesto:

Los siguientes entes públicos: el Instituto Nacional de Seguros, el Instituto Costarricense de Electricidad, Radiográfica Costarricense s.a., la Compañía Nacional de Fuerza y Luz s.a., la Fábrica Nacional de Licores, la Refinadora Costarricense de Petróleo s.a., la Junta de Administración Portuaria de Desarrollo

---

<sup>370</sup> Departamento de Servicios Parlamentarios. Proyecto de Ley que se tramita bajo expediente N° 16164. Ley de Impuesto sobre la Renta. Art 70, inciso 2.

<sup>371</sup> Así la actual Ley de Impuesto sobre la Renta nos indica: Artículo 3°.- Entidades no sujetas al impuesto: a) El Estado, las municipalidades, las instituciones autónomas y semiautónomas del Estado que por ley especial gocen de exención y las universidades estatales.

Vertiente Atlántica, el Instituto Costarricense de Puertos del Pacífico, el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, los entes públicos no estatales y las empresas públicas”.

A pesar de la intensa necesidad de reformar el sistema tributario nacional, para poder afrontar los retos de la economía estatal, este proyecto no ha contado con el apoyo suficiente de las diputadas y diputados nacionales; únicamente se solicitó la creación de una Comisión Especial para el análisis de esta iniciativa. Sin embargo, dicha Comisión no se ha conformado, por lo que se sospecha de que se está dejando pasar el tiempo para que finalmente se archive dicha iniciativa.

Otro de los proyectos de ley que se encuentran actualmente en la Asamblea Legislativa es el de creación de Impuesto a las Personas Jurídicas. Éste consiste en el cobro obligatorio de \$200 equivalentes a la moneda de curso legal de Estado Unidos. Este gravamen viene a complementar las reformas que se desean hacer en materia tributaria, así el informe técnico sobre este proyecto lo aclara al decir:

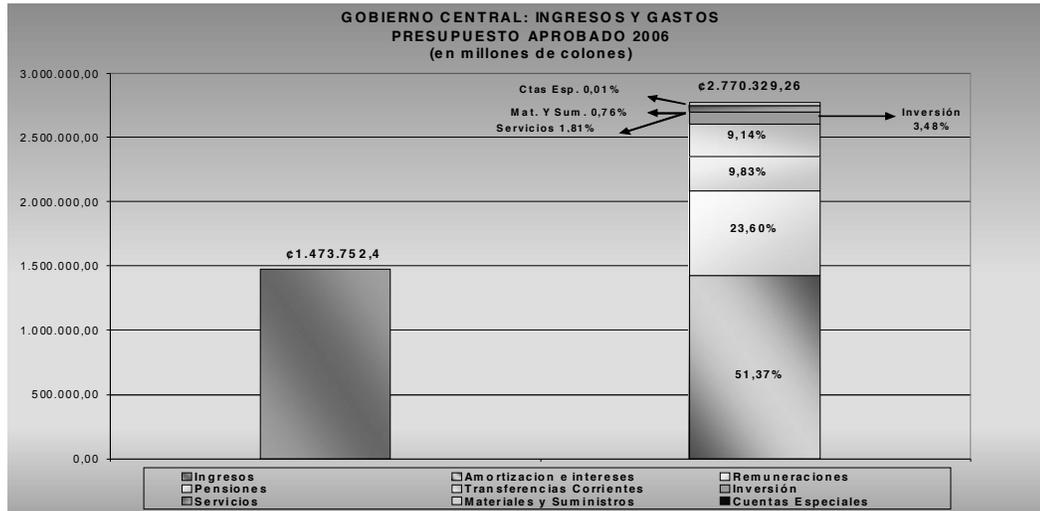
“Este impuesto forma parte de un conjunto de medidas tributarias impulsadas por el Poder Ejecutivo, en las que se encuentran además los proyectos de ley sobre: Impuesto sobre la Renta, Impuesto sobre el Valor Agregado, Impuesto Solidario para la Erradicación de Tugurios, Impuesto sobre Transacciones Financieras”.<sup>372</sup>

La utilización desproporcionada de las sociedades anónimas en Costa Rica, cuya finalidad va más allá de lo estrictamente comercial, trae la posibilidad de una recaudación oportuna a este tipo de ente jurídico, ya que

---

<sup>372</sup> PIEDRA SANCHEZ Alex. Informe Jurídico. Departamento de Servicios Técnicos de la Asamblea Legislativa. Proyecto de Ley Impuesto a las Personas Jurídicas. Agosto 2006.

representa una posibilidad de ingreso para la Administración; dicha problemática de ingresos versus gastos se refleja en el mismo proyecto, al indicar en el siguiente gráfico:



Fuente: Departamento de Servicios Técnicos. Asamblea Legislativa.

Como se puede apreciar claramente, los gastos del Gobierno Central superan los ingresos que obtiene, por lo que las políticas tributarias actuales se quedan cortas en la búsqueda de una solución. De esta manera, la iniciativa pretende proporcionar recursos frescos a la Administración tributaria y además “permite controlar la creación indiscriminada de sociedades, muchas veces con fines puramente evasores o elusivos”.<sup>373</sup>

Como se puede apreciar, actualmente son pocas las propuestas legislativas para mejorar la recaudación de tributos y en especial de impuesto sobre la renta. Sin embargo, se deben aplaudir estas iniciativas, ya que la persistencia en la búsqueda de soluciones debe generar eventualmente algún fruto.

<sup>373</sup> Departamento de Servicios Parlamentarios. Proyecto de Ley que se tramita bajo expediente 16306: Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas.

A pesar de estas iniciativas, se considera lamentable que no se logren ni siquiera discutir y que el paso del tiempo genere que se archiven sin lograr mayor cambio. Éste es el caso de las propuestas de ley de Ley de Ordenamiento fiscal y Ley de Pacto fiscal y Reforma Fiscal Estructural que no lograron ser aprobadas. Sin embargo, las propuestas tramitadas bajo los expedientes 16164 Ley de Impuesto sobre la Renta y 16306 Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas, aún se encuentran en comisiones, esperando ser aprobadas en Plenario. Pero, lamentablemente falta voluntad política para cumplir con los requisitos que se necesitan para que estos proyectos caminen hacia su aprobación.

## **SECCIÓN B: CRITICAS A LOS PROYECTOS DE LEY ANALIZADOS**

A pesar de que se considera necesaria la implementación de nuevas políticas que incrementen el ingreso fiscal y que disminuyan la evasión, se deben considerar, con sumo cuidado, las propuestas de reforma planteadas y analizarlas para no incurrir en equivocaciones que hagan tedioso y burocrático el actuar de la Administración.

Aunque el proyecto de Ley 15516, Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural, ya se encuentre archivado es importante señalar algunos datos de relevancia. La primera crítica que se puede hacer al proyecto es que el legislador omite cualquier acción tendiente a afrontar el problema de la evasión. De acuerdo a los resultados señalados por Informe Técnico Económico de Febrero del 2004, varias veces se hace referencia a la problemática de la evasión fiscal, y las dificultades que afronta actualmente la Administración para hacer frente al conflicto. No obstante, parece que la solución planteada por el proyecto y secundada por el Informe es la reforma al Impuesto General sobre las Ventas. Ésta no se constituye en más que una abrogación del actual sistema de Impuesto General sobre las Ventas a un sistema de Impuesto sobre el Valor Agregado. En este caso el hecho generador es general y no enumera servicios

ni actividades, por lo que el proyecto propone cambiar el concepto de venta de mercancías por el de venta o entrega de bienes y adicionar como parte del hecho generador la prestación de servicios, lo que implicaría una ampliación de la cobertura del impuesto a todas las formas de consumo. Este es un esquema donde tanto los bienes como los servicios se gravan con el impuesto, salvo las exenciones y operaciones no sujetas al impuesto.

Sin embargo, que la reforma más significativa en materia de evasión sea una reforma al sistema de impuestos indirectos, no puede considerarse como una innovación, ni mucho menos una solución equitativa. Esto debido a que se continuaría distribuyendo la carga del gasto público de manera indiscriminada sobre todos los habitantes del país, sin tomar en cuenta su situación económica real.

En el caso del impuesto sobre la renta, el proyecto establece una reforma a los porcentajes del impuesto, por lo que se reduce y simplifica la imposición a empresas de pequeña dimensión. Esto con el fin de facilitar el desarrollo a las micro, pequeñas y medianas empresas. No obstante, el Informe Técnico Económico señala que puede agravar el problema de la evasión. Se afirma:

“Aplicar una tarifa diferenciada como la propuesta del 12%, tiene aspectos positivos y negativos. Por un lado una tarifa menor estimularía a la formalización de empresas pequeñas que de otra forma no tributarían, no obstante también implica generar distorsiones en la estructura tributaria, lo que la hace más compleja de administrar a la vez que promueve mecanismos que invitan a la elusión de impuestos a través de segmentación de la actividad económica.”<sup>374</sup>

---

<sup>374</sup> Asamblea Legislativa. Informe Técnico Económico. Proyecto de Ley: Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural. Febrero, 2004. Pág. 58

Otra de las reformas que se plantea es eliminar el impuesto a los dividendos, por lo que se traslada el cobro a la persona física que va a percibir la utilidad. Sin embargo, esta reforma representaría un problema aún mayor, principalmente en el caso de los grupos de sociedades. Principalmente en el caso de que la sociedad madre haya sido constituida en un paraíso fiscal, máxime si su capital está representado por acciones al portador, debido a que sería imposible seguir el rastro de las utilidades; los socios fácilmente podrían dispersar las utilidades.

En conclusión, el proyecto de ley 15516 no aporta elementos nuevos o innovadores, como formas para combatir la evasión fiscal.

En cuanto al proyecto de reforma de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ha de decirse, en primer término, que este proyecto cuenta con novedades muy interesantes que pueden permitir la disminución de la evasión fiscal y por consiguiente aumentar el ingreso de la Administración Tributaria. Sin embargo la existencia de ciertos artículos dentro del proyecto hace considerar ambiciosa la iniciativa parlamentaria. Se considera, no por la iniciativa en sí, ya que es necesaria. Al contemplar tantas reformas y cambios sustanciales al sistema tributario nacional, es de esperarse que se estaque en las papeleras de las comisiones o el plenario. Esto, debido a que los intereses políticos y económicos existentes son más fuertes que la necesidad de la reforma. El ejemplo más importante que existe en la historia costarricense fue el Pacto Fiscal, discutido en el gobierno de Pacheco y al que se hace referencia supra.

Uno de los aspectos que más se destaca y que se considera ha sido un freno a la aprobación de este tipo de proyectos, es el hecho de que entes que en la actualidad se encuentran libres de la obligación de tributar, se convierten en sujetos pasivos de la obligación. Por ejemplo, el artículo antes mencionado con el numeral 71 del proyecto de ley que grava entre otros al Instituto Costarricense de Electricidad, al Instituto Nacional de Seguros, Fábrica

Nacional de Licores, entre otros entes públicos no estatales y las empresas públicas. Con esto se ponen a tributar a entes que tienen una finalidad de bienestar social y que sus ingresos no se van a reinvertir en obras sociales sino que se van a ver afectados por la obligación de cumplir con la tributación. Con esto se van a equiparar con empresas privadas que tienen ingresos externos y no tienen más obligaciones sociales que ellos deseen establecerse. Esto traería como consecuencia la reducción en las políticas de mejoras de infraestructura y reinversión social. Es claro que ante tal propuesta muchos defensores del sistema público costarricense van a oponerse a una ley de este tipo, más sabiendo que en Costa Rica existen grupos radicales en cuanto a estas ideas.

Es evidente que los procesos de reforma son complejos y requieren de mucho esfuerzo por parte de sus seguidores, no obstante, también se requiere que exista voluntad política para que la reforma prospere. Con el sistema parlamentario existente actualmente, es iluso pensar que la voluntad individual de uno o dos diputados pueda hacerle frente a los intereses de los sectores económicos. La publicidad masiva en contra de tales proyectos y el bombardeo en los medios de comunicación son sumamente eficaces y puede frustrar la mejor de las intenciones.

El proyecto de ley de Impuesto sobre Personas Jurídicas, tramitada bajo el expediente número 16306, posee varias particularidades que se deben analizar; una de ellas tiene que ver con elementos de forma como es el caso de la utilización de la palabra sociedad en vez de personas jurídica en diversas partes del texto. Esto, tiende a llevar a confusión ya que el impuesto va dirigido a personas jurídicas y entre ellas no sólo están las sociedades (anónimas, o responsabilidad limitada), también existen por ejemplo Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, las asociaciones deportivas y las sociedades civiles. Estas personas jurídicas se encuentran obligadas a inscripción en el

Registro Nacional; por esta razón debe sustituirse la palabra sociedades por persona jurídica.

Un aspecto importante por valorar, es la tarifa del impuesto, ya que siendo la moneda nacional, el Colón, se establece un impuesto en Dólares. Esto implica atenerse a las fluctuaciones de la economía internacional y el mercado externo; por ello sería conveniente establecer variables domésticas asociadas al valor de la moneda de nuestro país.

Ya existen leyes que establecen algunos parámetros de actualización basados en índices internos a seguir para indicar la tarifa. Un ejemplo muy claro que podemos indicar es el basado en el salario de base de un Oficinista-1; otro ejemplo es el índice de precios al consumidor que determina el Instituto de Estadísticas y Censos INEC.<sup>375</sup> Por lo que se puede buscar un índice de referencia que cambia a la medida del desarrollo económico y social del país; no vaya a establecerse, eso sí, un monto fijo, ya que como en otras normas nacionales el transcurso del tiempo trae como consecuencia que esos montos se conviertan en irrisorios y por consiguiente la ley deja de poseer credibilidad.<sup>376</sup>

El proyecto planteado podría ser definido como una ley de complementos o un grupo de reformas que se vienen gestando desde hace ya varias administraciones; sin embargo, no constituye en sí la panacea del problema tributario nacional, pues no contiene normas que afecten directamente la evasión fiscal. Su finalidad es desincentivar el uso de personas jurídicas y de sociedades mercantiles (S.A especialmente), para fines contrarios a los que la ley le atribuye y en especial para constituir

---

<sup>375</sup> Encontramos dos ejemplos en la Ley N°8114 del 4 de julio 2004, Ley de Eficiencia Tributaria, en los artículos 1 y 3 que hacen referencia al Impuesto único a los combustibles; y en los artículos 9 y 11 sobre el impuesto específico sobre las bebidas envasadas sin contenido alcohólico.

<sup>376</sup> Para ejemplificar esta situación debemos fijarnos en el Código Civil, en artículos referentes a donaciones.

conglomerados de sociedades que buscan disminuir su carga ante la tributación nacional.

## **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

**Primera conclusión:** Una correcta recaudación de los impuestos influye de manera directa en el desarrollo socioeconómico de un país. Es de reconocida importancia para todos los países, lograr la mayor cantidad de ingresos que representan los tributos, ya que por medio de los principios tributarios, los impuestos sirven para el buen desempeño del Estado, así como para el mejoramiento en el desarrollo económico y social. Como se sabe, entre más recursos posea el Estado, se puede disponer parte de estos ingresos para el desarrollo de proyectos sociales y no sólo para que sean utilizados en el gasto público. De esta manera, la inversión en las partes más vulnerables de la sociedad, así como mayor inversión en los sectores de salud, educación y servicios, logra generar a largo plazo una disminución de las brechas sociales y la mejoría en el nivel social va a ser más notorio. Además, se debe recordar el cumplimiento del principio de igualdad en la contribución; éste comprende uno de los parámetros más importantes que deben seguir los juristas. Todos aquellos que se encuentran sujetos al pago de un impuesto, son participantes de la mantención del Estado. Sin embargo, el individuo va a cooperar en el gasto público a través del pago de los impuestos, de acuerdo con su capacidad. En consecuencia, tanto la Administración tributaria, como el Gobierno en general deben velar por la creación de conciencia tributaria.

**Segunda conclusión:** La evasión es un problema inminente en la realidad costarricense y que afecta, de manera directa, en el desarrollo socioeconómico del país. Como se indicó en el párrafo anterior, una correcta recolección genera una correcta distribución de la riqueza, ya que con la inversión que realice el Estado en la infraestructura y servicios básicos, ayuda directamente a los sectores más pobres de país, facilita el acceso a estos servicios, la satisfacción de sus necesidades, se logra una reducción de las brechas sociales y una mayor equidad. Claro está que si no existen tales ingresos, el

Gobierno logrará cubrir únicamente el gasto público. Es así cómo la evasión afecta, de manera directa, el desarrollo socioeconómico de un país, no se puede invertir en infraestructura, mejoramiento de los servicios básicos y menos en ayuda social. El reconocimiento de este problema latente en los gobiernos en vías de desarrollo se ha conocido internacionalmente por parte de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, mediante la publicación del 24 de abril del presente año; en esta, se incentiva a los países en vías de desarrollo a la eliminación y erradicación de la evasión fiscal. Al haber estudiado con detenimiento la legislación tributaria a nivel nacional y en especial las principales obligaciones, ante el fisco, por las que deben responder las sociedades, nos damos cuenta que existen vacíos normativos que han permitido la utilización de estos entes jurídicos, para abstraerse de las cargas tributarias. La evasión, problema principal de este estudio, representa un problema que a corto y largo plazo trae consecuencias notorias en el desarrollo del país. De esta manera, la falta de recursos para invertir en educación, salud, infraestructura y servicios de calidad, se reduce y provoca el descontento del pueblo que se desmotiva por la falta de transparencia y por la falta de claridad en cuanto al destino de esos recursos, ya que no se sienten identificados con las mejorías que puedan darse.

Recomendaciones:

- 1) Concientizar a los contribuyentes de la importancia del tributo para el desarrollo del país. La creación de una conciencia tributaria viene aparejada de programas educativos, en la cual se refuercen los valores de ciudadanía y bien común, así como la solidaridad. Como reforma integral, se apoya la moción presentada en el proyecto de ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural, donde se incentiva la introducción de programas de estudio a nivel colegial y escolar en pro de la política tributaria y su importancia para el desarrollo del país. Esto debería tomarlo en cuenta el Ministerio de Educación, pues fortalecería la

concientización ciudadana con respecto al pago correcto y puntual de los tributos. Sin embargo, la educación y la generación de conciencia tributaria no debe circunscribirse únicamente a los niveles escolares y colegiales, sino que la divulgación de información sobre las obligaciones tributarias y los beneficios que acarrea su cumplimiento debe extenderse a empresarios y patronos, trabajadores independientes, profesionales liberales, así como a todos aquellos servidores públicos de la Administración Tributaria. En este caso, la profesionalización y tecnificación de los recursos humanos beneficia no sólo al trabajador sino también a sujeto pasivo que encontrará en el servidor las respuestas y la calidad de funcionario que fomentan el acercamiento a los centros de recaudación fiscal y promueven su fácil cumplimiento.

- 2) De igual manera, la Administración Tributaria, y el Gobierno concentrado y desconcentrado, debe elevar los niveles de la ética y la transparencia. Esto evidentemente, no sólo se puede lograr a través del control y la penalización de las acciones ilegales, como lo busca la legislación penal, sino que es posible realizarlo también a través de procesos educativos, respecto al deber de probidad. El lograr una mayor transparencia por parte de la Administración, ayuda a concientizar al contribuyente sobre la importancia de tributar. Lo anterior, debido a que el contribuyente debe internalizar la idea de que el pago de los tributos no es una disminución arbitraria de su patrimonio, sino una inversión en su calidad de vida y la de los demás costarricenses. Esto se logra cuando el contribuyente logra observar una retribución palpable por los impuestos pagados, ya sea en infraestructura o mejores servicios básicos y por lo tanto no tenga que recurrir a solventar sus necesidades por otros medios privados y más onerosos, sino que accese directamente a los servicios públicos. Además, debido a que uno de los factores más importantes en la evasión, es la pérdida de confianza por parte del contribuyente respecto de los usos de los dineros que

ingresan a las arcas del Estado. Si bien es cierto, este aspecto es un factor meramente sociológico, sí tiene una incidencia en la conciencia de los contribuyentes, ya que no tienen motivación para entregar los montos correspondientes a las cargas tributarias, por temor a que estas terminen en los bolsillos de algún funcionario. Es por lo anterior, que el contribuyente realice acciones evasivas. Sin embargo, si existe un compromiso del Estado por accionar proactivamente con respecto a los temas de corrupción latentes, la conciencia tributaria de los contribuyentes aumentará en manera proporcional. Claro está que la emisión de leyes, que pretenden calmar al ciudadano, no van a ser efectivas para la creación de conciencia tributaria, ya que la paz puede durar hasta cuando se identifique que la ley quedó en el papel y la situación de corrupción continúa.

**Tercera conclusión y comprobación de la hipótesis:** a lo largo del desarrollo del trabajo de investigación se puede concluir que la naturaleza jurídica de las sociedades mercantiles y offshore facilita la evasión fiscal. No obstante, se considera que no sólo se trata de las figuras comerciales utilizadas, sino que ellas son instrumentos idóneos por los vacíos legales existentes en el ordenamiento jurídico nacional. Los reconocimientos que se hacen a las sociedades mercantiles como los son la personalidad, nacionalidad y separación material del patrimonio de los socios, son sumamente beneficiosas para crear pantallas o realidades paralelas. Con ello, facilitan al contribuyente generar estructuras complejas societarias para disminuir al máximo las cargas tributarias que corresponden.

En un análisis sobre el fondo del asunto, en el ámbito jurídico nos encontramos con la problemática que representa para un país el mantener el sistema territorial y cedular de renta; estos, además de ser considerados sistemas obsoletos, se les ha establecido como unas de las características de

los paraísos fiscales. Es así como la conjugación de utilizar sociedades (S.A, S.R.L, Off Shore) y la existencia del sistema territorial, aumentan de manera significativa la evasión de las cargas tributarias.

Recomendaciones:

- 1) Es inminente la necesidad de realizar una reforma estructural del Ministerio de Hacienda, y los organismos encargados de la recolección de impuestos. Esto con el fin de alcanzar una mayor eficiencia de los recursos humanos. La inclusión de capacitación sobre la problemática de la evasión y la preparación de los profesionales a cargo de las investigaciones son de suma importancia, ya que las diferentes formas de evasión actuales son complejas y especializadas, por lo que los personeros de la Administración deben encontrarse en toda la capacidad para entender el engranaje corporativo, en el cual se incluyen distintas figuras comerciales y contractuales atípicas, en conjunto con redes de sociedades de capitales nacionales y extranjeras.
- 2) De igual forma es necesario el fortalecimiento de los procedimientos administrativos, con el fin de que estos sean eficaces y tempranos para la recuperación de los montos adeudados. Para alcanzar este fortalecimiento, se considera que es preciso que se aumente las potestades de la Administración para dictar medidas cautelares en los procesos administrativos. No obstante, dichas medidas no pueden ser excesivas, tanto que genere un perjuicio al contribuyente, pero que si sean eficaces para salvaguardar los intereses de la Administración.
- 3) Asimismo, es urgente la inclusión de un sistema de renta mundial en la legislación tributaria. De esta forma se resolverían los problemas concernientes a la determinación de la territorialidad del tributo. Claro

está, para que el sistema de renta mundial sea compatible con el Régimen de Zona Franca, es necesario que se establezcan claramente los medios por los cuales se va a evitar la doble imposición. En los casos donde se pueda configurar una doble imposición internacional, y las personas jurídicas no se encuentren sometidas al Régimen de Zona Franca, el Estado costarricense deberá negociar con la demás comunidad internacional, a fin de llegar a acuerdos y suscripción de Tratados por los cuales se trate la doble imposición. Esto, por tratarse de ampliar el hecho generador, la reforma debe darse por medio de la promulgación de una nueva ley.

- 4) Finalmente, debe considerarse dentro de la legislación comercial y tributaria la realidad de económica de las empresas, e incluir regulaciones específicas a los grupos de sociedades. Tanto para crear un marco conceptual claro, así como regular la formación y conformación de los grupos de sociedades. Se propone:
  - a. Introducir impedimentos específicos para la conformación de grupos de interés económico, en los cuales la sociedad holding se encuentre establecida en un paraíso fiscal.
  - b. Regular que las sociedades accionistas de sociedades nacionales no tengan su capital constituido por acciones al portador.
  - c. Introducir en el sistema tributario, la forma de grupo de sociedades como un solo sujeto, para que éste se considere como una unidad económica, y se obvie la distinción jurídica que se haga a los sujetos que la conforman por causa de la personalidad jurídica. En consecuencia, Tributación los considerará como un solo sujeto que deberá tributar como un todo.
  
- 5) Fortalecer la comunicación entre países para determinar las posibles formas de evasión fiscal y violación a los ordenamientos jurídicos que tienden a reducir el ingreso fiscal estatal.

**Cuarta Conclusión** La labor de los órganos jurisdiccionales ha sido de gran importancia para el fortalecimiento de las labores fiscalizadoras de la Administración Tributaria. Del análisis jurisprudencial se puede deducir que la labor judicial ha realizado un trabajo importante, pues respalda a la Administración en cuanto a sus funciones fiscalizadoras; mucho de lo que se ve en los procesos especiales tributarios no se encuentra respaldado por una normativa (el caso de la doctrina del levantamiento del velo societario). Por otra parte, se acusa de abusiva la labor de la Administración en cuanto a investigación; por ello, la jurisprudencia ha tenido que fortalecer las facultades de la Administración ante las acciones evasivas del contribuyente, incluso ante sus críticas como investigador. Así, el reconocimiento de la existencia de conglomerados de empresas, de la existencia y aplicación de la Doctrina del “Disregard of the Legal Entity”, son sólo algunos de los logros que han tenido nuestros órganos jurisprudenciales en cuanto a la lucha contra la evasión.

Recomendación:

Incluir y delimitar concretamente el recurso de la Doctrina del Levantamiento del Velo Societario, como una medida general en materia de abuso de la personalidad, y que a su vez, ésta se constituya en una herramienta eficaz para la determinación de responsabilidades tributarias. Se considera que el levantamiento del velo, puede constituirse en una medida cautelar de suma importancia, y que ayudaría de sobre manera a determinar la evasión de manera más rápida y eficiente.

## **BIBLIOGRAFÍA**

### **Libros**

ANTOLISEI Francesco. (1975). Delitos Relacionados con las quiebras y las Sociedades. Editorial Temis Ltda. Madrid, España.

ARNÁIZ ARNÁIZ Teodoro. (2006). Planes Integrales para la prevención y la corrección del Fraude de Ley. Barcelona, España.

BLANCO RAMOS Ignacio. (1976). Derecho Tributario, Parte General y Legislación Española. Editorial Ariel. Madrid, España.

BRENES CORDOBA Alberto. (1998). Tratado de las Obligaciones. 7 Edición, Editorial Juricentro. San José, Costa Rica.

BRENES CÓRDOBA Alberto. (1925). Tratado de las Personas. Imprenta Hermanos Trejos. San José, Costa Rica.

BRUNETTI Antonio. (2001). Sociedad Anónima, Editorial Jurídica Universitaria S.A. México.

BOLDO RODA Carmen (1993). El Levantamiento del velo y la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles. Editorial Tecnos. Madrid, España.

BORRÀS Alegría (1974). La doble imposición: problemas jurídico-internacionales. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. Madrid, España.

CENTRÁGOLO O. y GÓMEZ SABAINI J. (2007) La Tributación Directa en América Latina y los desafíos a la imposición sobre la renta. CEPAL, División de Desarrollo Económico. Santiago, Chile.

CERTAD MAROTO Gastón. (2006). La influencia de la Sociedad Anónima en la Evolución del Derecho de Propiedad. Recopilación Derecho Comercial II, Universidad de Costa Rica.

CERTAD MAROTO Gastón. Personalidad Jurídica y Autonomía Privada en el Derecho Societario. Escuela Judicial.

CERTAD MAROTO Gastón. (1996). La Sociedad de Responsabilidad Limitada, Universidad Autónoma de Centro América. San José, Costa Rica.

CEPAL/PNUD. Proyecto Regional de Política Fiscal. Políticas de Reducción de la Evasión Tributaria: La Experiencia Chilena, 1976-1986.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. (2002). División de Fiscalización Operativa y Evaluativa. El sistema tributario costarricense: contribuciones al debate nacional. Costa Rica, Publicaciones Contraloría General de la República.

CORRALES SOLANO Carlos. (2005). Nociones de Derecho Mercantil. Editorial EUNED. San José, Costa Rica.

FAJARDO SALAS Gonzalo (2005). Principios Constitucionales de la Tributación. Editorial Juricentro. San José, Costa Rica.

FLORES Enrique. Impuesto sobre la renta y lo contencioso administrativo. Editorial Universitaria Centroamericana. Editorial EDUCA.

FRANCO Gabriel. (1957). Principios de Hacienda Pública. Editorial De Derecho Financiero. Madrid, España.

FUSTER GOMEZ Mercedes. (2001). La Doble imposición Internacional en las Inversiones Directas en el Exterior de las Empresas Españolas. Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. Barcelona, España.

GALEANO Francesco. (1999). Derecho Comercial. Editorial Temis S.A. Bogotá, Colombia.

GIULIANI FONROUGE Carlos. (1973). Derecho Financiero. Editorial Depalma, 3° Edición. Buenos Aires, Argentina.

GÓMEZ RODAS Carlos. (1983). Un Nuevo Concepto de Propiedad en el Derecho Societario. La Propiedad, Ensayos. Editorial Juricentro. San José, Costa Rica.

GONZÁLEZ FALLAS Jorge. (1998) Curso de Legislación Mercantil, Editorial EUNED. San José, Costa Rica,

GONZÁLEZ UGALDE Criss. (2005). Apuntes sobre la Banca Offshore y Secreto Bancario. Artículo, Memorias de Derecho Bancario. Federación Latinoamericana de Bancos. San José, Costa Rica.

HERRERA FONSECA Rodrigo. (2000). La doctrina del Levantamiento del Velo de las Personas Jurídicas y su Responsabilidad Civil por Hechos Ilícitos Penales. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. San José, Costa Rica.

LETE ACHIRICA Carlos. (2000). La Responsabilidad Tributaria de los Administradores de las Sociedades Mercantiles. Editorial Gráficas Rogar S.A. España

LUQUI Juan Carlos (1989). La Obligación Tributaria. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina.

LÓPEZ ESPADAFOR Carlos María (1999). La doble imposición Interna. Publicado por Editorial Lex Nova. Valladolid, España.

LOZANO SERRANO Carmelo. (1984). Impuesto sobre sociedades. Editorial Tecnos S.A. Madrid, España.

MAZEAUD H. L. J. (1969). Lecciones de Derecho Civil. Ediciones Jurídicas Europa-America. Buenos Aires, Argentina.

MORA ROJAS Fernando. (2006). El Capital en las Sociedades Anónimas conforme a la legislación Italiana y Costarricense. Recopilación Derecho Comercial II. Universidad de Costa Rica.

MORA ROJAS Fernando. (2003). Introducción al Derecho Comercial. 3° Edición. Editorial Juritexto. San José, Costa Rica.

NEUMARK Fritz (1974). Principios de la Imposición. Obras básicas de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, España.

PEREZ ARRAIZ Javier. (1996). El Fraude de Ley en el Derecho Tributario. Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, España.

PÉREZ VARGAS Víctor. (1994). Derecho Privado. Tercera edición. Litografía e Imprenta LiL, S.A. San José, Costa Rica.

PIEDRA SANCHEZ Alex. (2006). Informe Jurídico. Departamento de Servicios Técnicos de la Asamblea Legislativa. Proyecto de Ley Impuesto a las Personas Jurídicas.

SALTO VAN DER LAAT Diego. La territorialidad del impuesto sobre la renta en Costa Rica: comentarios en torno a la reforma fiscal.

SERICK Rolf. (1958). Apariencia y realidad en las sociedades mercantiles: el abuso del derecho por medio de la persona jurídica. Editorial Ariel. Barcelona, España.

SMITH Adam (1997). Investigación de la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones. Editorial Fondo de Cultura Económica. Mexico.

TINOCO HARDCOVER Luis Demetrio (1940). Apuntes de finanzas y Derecho Fiscal Costarricense, Escuela de Derecho. San José, Costa Rica.

TORREALBA NAVAS Adrián. (2001). Principios de Aplicación de los Tributos. Primera edición. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. San José, Costa Rica.

TORREALBA NAVAS A y VILLALOBOS BRENES F. La extinción de la obligación tributaria desde la perspectiva de una Administración tributaria al servicio del ciudadano.

URIA GONZÁLEZ Rodrigo. (1995).Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles. Editorial Civitas. Madrid, España.

VERA PRIEGO Juan Manuel. (2008). Nuevos Mecanismos de fraude fiscal. Algunas propuestas para un modelo de investigación. Fundación Alternativas. Madrid, España.

VILLALOBOS QUIRÓS Enrique. Derecho Tributario y Financiero, Versión Preliminar. Editorial UNED. San José. Costa Rica.

VILLEGAS Carlos Gilberto. (1997). Sociedades Comerciales. Tomo I De las Sociedades en General. Rubinzal-Culzoni Editores. Buenos Aires, Argentina.

WATHELET José María. (1973). Naturaleza del acto constitutivo, en Estudios de sociedades comerciales, en homenaje a Carlos J. Zavala Rodríguez. Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina.

### **Trabajos Finales de Graduación**

ALTER MONTVELISKY Jacobo. (2002). La doctrina del Levantamiento del velo y su aplicación a las Sociedades Anónimas Costarricenses. Tesis para obtener el grado de Licenciatura en Derecho de la Universidad de Costa Rica.

PORRAS VARGAS Manuel. (2004). Supervisión y Regulación de la Banca Off Shore en Costa Rica. Tesis para obtener el grado de Licenciatura en Derecho. Universidad de Costa Rica.

PRIETO VARGAS Ahyza María (1991). Obligaciones Tributarias, Defraudación Fiscal y Reforma tributaria en Costa Rica. Tesis de graduación para optar por el grado de Licenciatura en Derecho. Campus Rodrigo Facio. Universidad de Costa Rica.

TUNNERMAN BERNHEIM Carlos. (1957). Algunos aspectos del estudio de las sociedades anónimas. Tesis de Graduación para optar por el grado de Licenciatura e Derecho. Campus Rodrigo Facio: Universidad de Costa Rica.

### **Revistas**

ACUÑA SOLORZANO Gina. (1995). La doble imposición Internacional sobre la renta en las sociedades madres-hijas. Revista Judicial. Año XIX, N° 62. San José, Costa Rica

TIEDEMANN Klaus. (1976). Empresas multinacionales y delincuencia fiscal. Revista. Anuario de Derecho penal y ciencias penales. Tomo XXIX, fascículo III. Madrid, España.

ARIAS CÓRDOBA Fabio Alberto. (1991). Sociedades de nacionalidad aparente. Revista IVSTITIA. San José, Costa Rica, año 5, N°54.

ARIAS CÓRDOBA Fabio Alberto. (1991). La Concentración de empresas en Grupos de Sociedades y la Unidad de la empresa. Revista IVSTITIA N °. 59. San José, Costa Rica.

MORA ROJAS Fernando. (1977). Pasado, Presente y Ciencia Ficción de las sociedades anónimas en Costa Rica. Revista de Ciencias Jurídicas, N°31. San José, Costa Rica.

PEÑA ALVAREZ Fernando. (1978). El grupo de sociedades: su problemática fiscal. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. VII, n. 23 y 24. Madrid, España.

### **Legislación**

Código de Comercio. (2004). 17° Edición. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. San José, Costa Rica.

Código de Normas y Procedimientos Tributarios. (2004). 17° Edición. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. San José, Costa Rica.

Código Municipal, concordado y guía práctica para su aplicación. (2003). 9º Edición. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A.

Constitución Política de la República de Costa Rica. (2004). 21º Edición. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. San José, Costa Rica.

Ley #6826 Ley de Impuesto General sobre las Ventas. (2008). Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. San José, Costa Rica.

Ley # 7092 Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento. (2008). 13º Edición. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. San José, Costa Rica.

Ley # 8114 Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria. (2001). 13º Edición. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. San José, Costa Rica.

### **Reglamentos**

Decreto Ejecutivo: 29264-H Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación tributaria, del 7 de febrero del 2001.

Decreto N° 18445-H. Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, del 09 setiembre 1988.

### **Decreto**

Decreto Ejecutivo N° 34789. Actualización de tramos de renta para personas jurídicas y físicas con actividades lucrativas, periodo fiscal 2009. De fecha 04 de setiembre de 2008.

### **Dictámenes**

Dictamen C-193-2008 del 4/6/2008. Procuraduría General de la República.

Dictamen C-225-2007 del 02/6/2006. Procuraduría General de la República.

Dictamen C-379-2007 del 26/10/ 2007. Procuraduría General de la República

### **Directrices**

Directriz No. 11-03 del 25/2/ 2003. Dirección General de Tributación.

Directriz DN 24-2001 del 29/10/2001. Dirección General de Tributación.

### **Oficios**

Oficio C-24-2009 del 4/2/2009. Procuraduría General de la República.

Oficio DGT-055-2008, del 30/1/2008. Dirección General de Tributación.

### **Proyectos de Ley**

Departamento de Servicios Parlamentarios. Expediente N° 15516. Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural.

Departamento de Servicios Parlamentarios. Expediente N° 16164. Proyecto de Ley de Impuesto sobre la Renta.

Departamento de Servicios Parlamentarios. Expediente N° 16306. Proyecto de Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas.

### **Legislación Extranjera**

Ley Fundamental de la República Federal Alemana. Grundgesetz. Del 23 de mayo de 1949.

Código de Comercio Alemán. Abgabenordnung (AO). Del 16 de marzo de 1976.

Decreto Ley N° 824. Ley sobre Impuesto a la Renta. Chile 1974.

### **Jurisprudencia**

#### **Sala Constitucional**

Sentencia 321 de las 14:42 horas del 17/1/1995, Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

Sentencia 1703 de las 16:33 horas del 18/2/2000. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

Sentencia N° 3494 de las 14:55 horas de fecha 12/7/1994. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

#### **Sala Primera**

Sentencia N°. 261 de las 8:05 horas del 11/4/2008. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

Sentencia N° 293 de las 15:20 horas del 3/10/1990. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

Sentencia 232-2002 de las 14:00 horas del 17/6/2002. Sala Primera. Tribunal Fiscal Administrativo.

### **Sala Segunda**

Sentencia N°. 117 de las 10:05 horas del 30/11/2006, Sala Segunda de la Corte.

Tribunal Contencioso Administrativo

Sentencia N°9 de las 9:20 minutos del 1/12/2008. Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII.

Sentencia N° 47 de las 15:15 minutos del 19/12/2008. Tribunal Contencioso Administrativo, Sección II.

Sentencia N°63 de las 10:15 minutos del 30/5/2005. Tribunal Contencioso Administrativo Sección IV.

Sentencia N°. 158 de las 10:40 horas del 17/05/2002. Tribunal Contencioso Administrativo. Sección I.

Sentencia 217 de las 14:00 horas del 19/7/2004. Tribunal Contencioso Administrativo Sección III.

Sentencia 241 de las 11:20 horas del 18/7/2008. Tribunal Contencioso Administrativo Sección III.

Sentencia 362 de las 9:30 horas del 14/09/2006. Tribunal Contencioso Administrativo. Sección III.

Sentencia N° 407 de las 8 horas del 11/11/2002. Tribunal Contencioso Administrativo Sección II.

Sentencia N° 524 de las 10:45 horas del 22/10/2004. Tribunal Contencioso Administrativo, Sección I.

Sentencia N° 1887 de las 10:30 horas del 24/6/1985. Tribunal Superior Contenciosos Administrativo. Sección II.

### **Tribunal Segundo Civil**

Sentencia N°.305 de las 9:20 horas del 24/10/2006. Tribunal Segundo Civil, Sección Extraordinaria.

### **Tribunal de Familia**

Sentencia N° 505 de las 9:10 minutos del 11 /4/2007. Tribunal de Familia de San José.

### **Páginas Web**

Dirección General de Tributación Directa.  
<http://dgt.hacienda.go.cr/infotributaria/tiposdeimpuestos/Paginas/ImpuestoSelectivodeConsumo.aspx>. [Consulta realizada: 26 de marzo del 2009].

Internal Revenue Services. <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p17sp.pdf>  
[Consulta Realizada: 15 de Abril 2009]

La nación. ([http://www.nacion.com/ln\\_ee/2002/octubre/24/economia8.html](http://www.nacion.com/ln_ee/2002/octubre/24/economia8.html))  
[Consulta Realizada: 26 abril del 2009].

National Bureau of Economic Research  
[http://www.nber.org/papers/w12533.pdf?new\\_window=1](http://www.nber.org/papers/w12533.pdf?new_window=1) [Consulta Realizada:  
14 de abril 2009]

Programa Estado la Nación.  
<http://www.estadonacion.or.cr/Info2008/Paginas/oportunidades.html>  
[Consulta Realizada: 29 abril de 2009]

Wikipedia. <http://de.wikipedia.org/wiki/Abgabenordnung>. [Consulta realizada: 14  
de abril 2009].

World Wide Tax. [http://www.worldwidetax.com/germany/germany\\_tax](http://www.worldwidetax.com/germany/germany_tax).  
[Consulta realizada: 10 de abril 2009].