

III. CONTRATOS MERCANTILES.

III-12. EL CONTRATO DE FRANQUICIA.

ANEXO RESOLUCIONES JUDICIALES IMPORTANTES

RESOLUCIÓN No. 825-F-2006

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.- San José a las ocho horas cuarenta y cinco minutos del veintisiete de octubre del dos mil seis.

Proceso contencioso administrativo -especial tributario- tramitado en el Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda, por TIENDA LA GLORIA SOCIEDAD ANÓNIMA, representada por su apoderado generalísimo sin límite de suma Juan Carlos Crespo Apéstegui, soltero, empresario; contra el ESTADO, representado por su Procurador Adjunto Bernardo Lara Flores, vecino de San José. Figura además, como apoderado especial judicial de la actora, el licenciado Alan Saborío Soto. Las personas físicas son mayores de edad, y con las salvedades hechas, casados, abogados y vecinos de Guápiles.

RESULTANDO

1.- Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, la actora estableció proceso contencioso administrativo -especial tributario-, cuya cuantía se fijó en la suma de cincuenta y dos millones ochenta y cinco mil doscientos cuarenta y seis colones con cuarenta y dos céntimos, a fin de que en sentencia se declare: “1. Que por ser contraria a derecho se deje sin efecto parcialmente, en cuanto a los extremos impugnados en este acto de las resoluciones N° 299-P-2002 de las 15 horas del 31 de julio del dos mil dos, de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo que confirmó la resolución N° DT10R044-0 de las 9 horas del 10 de abril del año dos mil dos, de la Dirección General de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes. 2. Que se condene al Estado al pago de ambas costas de este proceso.”

2.- El representante estatal contestó negativamente y opuso la defensa previa de falta de derecho.

3.- El Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda, integrado por los Jueces Sonia Ferrero Aymerich, Cristina Víquez Cerdas y Hubert Fernández Argüello, en sentencia no. 12-2005 de las 10 horas 20 minutos del 26 de enero del 2005, resolvió: “Se rechaza la defensa de falta de derecho. En consecuencia, se declara la procedencia de la demanda en los términos que se dirá, entendiéndose denegada en lo no expresamente concedido así: se anulan las resoluciones números 299-P-2002 de quince horas del treinta y uno de julio de dos mil dos de la Sala Primera del Tribunal Fiscal

III. CONTRATOS MERCANTILES. III-12. EL CONTRATO DE FRANQUICIA.

ANEXO
RESOLUCIONES JUDICIALES IMPORTANTES

Administrativo y la número DT10R044-0 de las nueve horas del diez de abril de dos mil, de la Dirección General de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes, en cuanto impusieron, a cargo de la contribuyente, un aumento en el impuesto sobre la renta de los períodos fiscales 97 y 98. Se imponen las costas al demandado.-”

4.- El mandatario estatal formula recurso de casación por el fondo. Alega violación de los artículos 8 y 12 del Código Tributario; 272 inciso 2), 274, 285 y 286 del Código Fiscal; y 330, 379, 388 y 693 párrafo 4° del Código Procesal Civil.

5.- En los procedimientos se han observado las prescripciones legales. Interviene en la decisión de este asunto, la Magistrada Suplente Margoth Rojas Pérez.

Redacta la Magistrada Rojas Pérez

CONSIDERANDO

I.- Para el 14 de mayo de 1980, la entidad jurídica denominada La Gloria Los Yoses S.A. cambió su nombre a Glysa Sociedad Anónima. En fecha 1 de octubre de 1987, Tienda La Gloria S.A. y Glysa S.A. firmaron un “convenio privado”, denominado “Contrato de Concesión o Licencia para el uso de nombre comercial, marcas, asesoría y tecnología”. Entre otras disposiciones, se estableció que la segunda empresa debía pagar a la primera un equivalente al 5% sobre las ventas por concepto de “royalty” (entendido como el derecho de explotación o uso de una marca comercial). Dicho pacto fue suscrito en principio, con una vigencia de cinco años, prorrogables por igual plazo, previa comunicación escrita de las partes. En este sentido, fue ampliado el 14 de octubre de 1993 y en fecha primero de octubre de 1998. Derivado de lo anterior, Glysa S.A. realizó los correspondientes reportes de gastos por “royalty” a la Administración Tributaria. En oficio no. F.A.G.C-290-99 del 31 de mayo de 1999, la Administración de Grandes Contribuyentes le previno que aclarara, si: “(...) 1- Durante los períodos fiscales 97 y 98, se han cancelado por concepto de Royalties, la suma de ¢76.608.222.45 y ¢97.009.267.01 respectivamente por lo que le solicitamos nos suministre los documentos de respaldo (contratos, convenios, actas, detalles de cálculo, facturas, recibos, u otros comprobantes) (...)” Posteriormente, la citada Administración, por traslados números 2751000008626 y 2751000008635, ambos del 10 de diciembre de 1999, modificó las declaraciones de Tienda La Gloria S.A., de los períodos fiscales 97 y 98, por “ajuste a “royalty” y “ajuste a honorarios profesionales”; y determinó un aumento en la renta imponible de ¢110.900.583,32, y ¢101.932.585,38, respectivamente, para un impuesto de ¢33.270.174,69, y ¢30.579.775,51 en cada caso. Con ocasión de estos traslados, en fecha 24 de enero del 2000, la representación de la actora interpuso reclamo administrativo, manifestando la existencia de los pagos por uso de nombre y marca comercial, así como por honorarios, a raíz del contrato firmado entre ella y Glysa S.A.. Mediante resolución no. DT10R044-0, de las 9 horas del 10 de abril del 2000, la Dirección General de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes, declaró sin lugar el incidente de nulidad y la impugnación, y estableció una diferencia en el impuesto sobre la renta, de los períodos 97 y 98, por un total de ¢63.849.950,20. El 16 de mayo del 2000, la entidad contribuyente formuló recursos ordinarios. El de revocatoria, fue rechazado por pronunciamiento AU10R078-0, de las 11 horas del 12 de junio del 2000. Conociendo de la apelación incoada, la Sala Primera del Tribunal Fiscal

III. CONTRATOS MERCANTILES.

III-12. EL CONTRATO DE FRANQUICIA.

- 3 -

ANEXO
RESOLUCIONES JUDICIALES IMPORTANTES

Administrativo, en resolución no. 299-P-2002 de las 15 horas del 31 de julio del 2002 (comunicada el 31 de septiembre del 2002), revocó parcialmente lo resuelto y reconoció a la demandante, únicamente los montos correspondientes a los rubros de contabilidad, decoración y cómputo; en lo demás confirmó y dio por agotada la vía administrativa. Como consecuencia de lo sucedido, la Administración Tributaria, formuló la liquidación número AGC-SL-232/02 de 11 de noviembre del 2002 y; luego de rebajar lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, determinó, para el ejercicio fiscal 97, un aumento en el impuesto de ¢22.982.466,74 y para el período 98, de ¢29.102.780,11. La entidad actora, La Gloria S.A., formula la demanda que ha dado origen a este proceso, para que en sentencia se deje sin efecto en cuanto a lo impugnado la resolución no.299-P-2002 de las 15 horas del 31 de julio del 2002, de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo que confirmó la no. DT10R044-0 de las 9 horas del 10 de abril del 2002 de la Dirección General de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes. Así mismo, se impongan al demandado ambas costas de este proceso. La representación estatal se opuso a las pretensiones de la demandante y formuló la excepción de falta de derecho. El Tribunal, mediante sentencia no. 12-2005 de las 10 horas 20 minutos del 26 de enero del 2005 rechazó la defensa de falta de derecho, declaró procedente la demanda en los siguientes términos: anuló los actos cuestionados en cuanto impusieron a cargo de la contribuyente, un aumento en el impuesto sobre la renta de los períodos fiscales 97 y 98. Condeno al accionado al pago de ambas costas. Acude a casación la parte demandada.

II.- El representante del Estado plantea recurso de casación por el fondo. Alega error de derecho en la valoración de varios elementos probatorios. Fundamenta sus reclamos en las siguientes argumentaciones. Primero. Indica que a folio 62 del principal consta contrato suscrito entre Tienda La Gloria S.A. y Glysa S.A., el cual, por privado, se impugnó en la contestación de la demanda para restarle eficacia, a la vez que se reprochó que ese pacto no había pagado las especies fiscales que todo documento debe cancelar. Recrimina, la sentencia impugnada no atendió ambos reclamos, otorgándole validez y eficacia. Sostiene, de la relación de los artículos 379, 388 y 693 párrafo 4), todos del Código Procesal Civil, se desprende que cuando en el proceso una parte se opone a un documento privado que le perjudica y quien lo ofrece no solicita su reconocimiento por parte de quienes lo suscribieron, éste pierde eficacia dentro de la litis. Dice, en el caso de marras, este reconocimiento judicial no fue requerido por la actora, pero tampoco el Tribunal lo ordenó, lo que estima, era necesario para reestablecer en juicio su eficacia y validez. No obstante, combate el fallo impugnado alegando que otorgó legitimidad al convenio dicho, con lo cual, estima, incurrió en error de derecho en la apreciación de la prueba, por cuanto esa probanza no debió haberse tomado en cuenta por la simple objeción que externó el Estado. Adiciona que al considerarla, se violentaron las normas referidas, además de los preceptos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por cuanto, asegura, la forma jurídica del convenio no podía ser tomada en cuenta para resolver la litis por no haber sido reconocida. Reitera que ese contrato no tuvo que haber sido ponderado en razón de que no pagó las especies fiscales dispuestas por los cánones 272.2, 274, 285 y 286 del Código Fiscal, normas que considera se han quebrantado de modo directo por el Tribunal. Segundo. Así mismo, acusa error de derecho en la apreciación de la existencia de una comunidad de intereses (de naturaleza económica) entre ambas sociedades involucradas en el examen. Considera, se han conculcado las normas de la sana crítica que regula el ordinal 330 del Código Procesal Civil, en punto a la ponderación de los hechos, con detrimento concomitante de los numerales 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En este sentido, argumenta, de haberse acatado las

www.derechocomercial-cr.com

Esta resolución fue tomada de la página www.pgr.go.cr/scij
El resaltado de partes del texto es obra de la Lic. Ana Lucía Espinoza Blanco.

III. CONTRATOS MERCANTILES. III-12. EL CONTRATO DE FRANQUICIA.

ANEXO
RESOLUCIONES JUDICIALES IMPORTANTES

disposiciones que regulan el sentido de la sana crítica, no se hubieran violentado las de fondo. Acota, el “royalty” se fundó en ingresos y no en gastos reales, pues existió, antes de la investigación, aunque no durante ella; además, en su criterio carece de importancia porque luego se fundieron ambas sociedades. De lo anterior se concluye, advierte, que los socios comunes de esas entidades dispusieron formas jurídicas inapropiadas no aducibles contra el erario, porque a través del “royalty” se disminuyó la renta bruta. Afirma que dicha explotación de marca debe tener una justificación razonable, mediante la cual la actora evidencie que el gasto deducido fue real. Acusa, las personas jurídicas involucradas son las mismas, ejemplo de ello es que la mayoría del capital social de la actora y de Glysa S.A. pertenece a socios comunes y consanguíneos, con objetivos y políticas comerciales idénticas. La única diferencia, resalta, es que están distribuidos geográfica y estratégicamente. A su juicio, esto produjo el pacto interno de folio 62. Estima que resulta una ingenuidad considerar a ambas empresas como independientes, con violación de las reglas del canon 330 del Código de rito. Externa, en la entrevista practicada al representante de Glysa S.A., visible a folio 15 del tomo 2 del expediente administrativo, respondió que ésa nació como Gloria Los Yoses S.A. y eran los mismos socios de La Gloria S.A., lo que confirma el proyecto de fusión que consta al folio 53 del tomo 2 del administrativo. Señala, lo anterior revela una identidad económica y una independencia formal que nunca puede considerarse como real. Por esa apariencia, apunta, la actora obtuvo ingresos de más de €76.000.000,00, lo que implica un abuso en la creación de formas jurídicas inapropiadas. Advierte, si bien es cierto formalmente ambas sociedades son distintas, los elementos de juicio vertidos por la Administración Tributaria son suficientes para considerarlas idénticas.

III.- Sobre el contrato privado. En su primer reparo, la representación estatal aduce error de derecho, en razón de que se utilizó como prueba dentro de la decisión de la litis, el convenio privado suscrito entre La Gloria S.A. y Glysa S.A., aún cuando se opuso a dicho documento, sin que se haya ordenado en ningún momento su reconocimiento en sede judicial que hubiese permitido el uso conforme dentro del proceso. Así mismo, reclama que este contrato no debió ser tomado en cuenta, pues no canceló el impuesto al timbre que impone el Código Fiscal. Sobre el particular, según se desprende de los autos, por oficio FAGC-290-99 del 31 de mayo de 1999, la Administración de Grandes Contribuyentes solicitó a Glysa S.A. la aclaración de varios puntos relacionados con el proceso de actualización fiscalizadora, dentro de los cuales indicó: “1.- Durante los períodos fiscales 97 y 98, se han cancelado por concepto de Royalties, la suma de ..., por lo que le solicitamos nos suministre los documentos de respaldo (contratos, convenios, actas, detalles de cálculo, facturas, recibos u otros comprobantes).” (f. 113 del tomo II del administrativo). A partir de esa prevención formulada por la misma Administración Tributaria, aquella aportó un documento privado denominado “Contrato de Concesión o Licencia para el uso de nombre comercial, marcas asesoría y tecnología.” (Folio 62 del principal y 16 del tomo II del administrativo), suscrito por la demandante y la sociedad Glysa S.A. En dicho convenio establecieron la posibilidad de uso del nombre comercial “La Gloria”, el suministro de servicios de asesoría en varios aspectos, fijando un “royalty” correspondiente al 5% del total de las ventas. Además, dispusieron la prestación de servicios de contabilidad, computación e importaciones. Luego, en el escrito de demanda, se aportó nuevamente este pacto privado, en esta oportunidad como parte de los elementos de prueba. En su contestación, el Estado objetó ese documento, con el criterio de que se trataba de uno de naturaleza privada, que además carecía de estimación, razón por la cual, lo impugnaba para restarle eficacia dentro del proceso. A partir de ello, afirma en casación, debió haberse llamado a reconocimiento judicial, por lo

III. CONTRATOS MERCANTILES.

III-12. EL CONTRATO DE FRANQUICIA.

- 5 -

ANEXO
RESOLUCIONES JUDICIALES IMPORTANTES

que al omitirse este acto, la prueba no podía ser considerada.

IV.- En la especie, el Tribunal sentenciador tuvo por demostrada la suscripción del contrato privado ya mencionado mediante el cual se entablaba una relación jurídica de uso de nombre comercial y de “royalty” (hecho número 9). No obstante, la existencia de las facturas emitidas por Glysa S.A. a favor de La Gloria S.A. por concepto de pago de “royalty”, títulos a los que hace referencia la autoridad jurisdiccional en los hechos probados enunciados en los apartes 19 y 20, así como de los informes periciales de contabilidad señalados en los puntos 21 y 22, así como en el expediente administrativo en general, permiten concluir que ese acuerdo contractual (al margen de que haya sido elusivo o no) había sido suscrito por las partes. Es decir, la contratación en sí está demostrada no solo por el pacto formal, sino además por una serie de documentos que se generaron a partir de su existencia. En efecto, la valoración de esos medios de convicción permite llegar a concluir que al menos en el plano formal, existía una negociación entre las partes indicadas, cuyos términos están perfectamente delimitados y precisados. Estos elementos, ni los hechos que se tuvieron por demostrados en su virtud, fueron combatidos por la parte demandada, quien se limita a centrar sus críticas contra el convenio referido. Además, el análisis realizado por la Administración Tributaria parte de la existencia de ese convenio, el que a fin de cuentas tuvo por inapropiado, optando por desconocerlo. Así visto, carece de relevancia para los efectos ingresar al examen de la eficacia de aquel documento para probar el negocio, al no haber sido reconocido judicialmente o bien por no haber cancelado las especies fiscales que estatuye el Código Fiscal en sus numerales 272, 274, 285 y 286. Lo anterior por cuanto se reitera, la relación contractual en sentido amplio se desprende de otros medios de prueba, que dieron paso a aspectos fácticos demostrados sobre los cuales, no se formuló objeción alguna, además que de forma directa, ese negocio fue reconocido, al menos formalmente, por la Administración. Aunado a ello, no puede ahora el Estado pretender restarle valor a ese documento, cuando según se ha dicho, fue parte de los aspectos que tuvo en cuenta para disponer el aumento del gravamen, ergo, base de lo resuelto, por tanto, que fue admitido como elemento relevante dentro del proceso fiscalización. De ahí que el alegato en examen sea fútil para lograr la variación del cuadro fáctico, por cuanto aún de establecer que el documento padece de las deficiencias señaladas, las valoraciones de los demás argumentos de prueba y las circunstancias apuntadas, llevarían a la misma consecuencia jurídica abordada por el Tribunal, por lo que sin más, el cargo debe ser rechazado.

V.- Sobre el principio de realidad económica tributaria. Límites del ejercicio administrativo tributario. En torno al segundo reparo, el casacionista recrimina error de derecho en la apreciación de una comunidad de intereses entre el funcionamiento y giro comercial de las dos sociedades involucradas en la investigación, en quebranto de las reglas de la sana crítica. Centra sus reclamos en dos aspectos fundamentales. Primero, el capital social de ambas sociedades pertenecen a socios comunes. Segundo, la convergencia de actividades comunes, distribuidas de manera geográfica por estrategia. A su juicio, el proyecto de fusión confirma la comunidad de intereses. En el sub-júdice, la Dirección General de Tributación dio inicio a una investigación relacionada con supuestas conductas evasivas realizadas por la empresa La Gloria S.A. en conjunto con Glysa S.A., sustentadas en un contrato de franquicia en el que se dispuso una tasa de “royalty” del 5% de las ventas mensuales (folio 62). Estas, según se afirma, tenían por finalidad reducir la renta gravable de los períodos 97 y 98. Para la representación del Estado, las piezas del expediente permiten obtener como hecho incontrovertible que ambas no eran independientes, sino que entre ellas existía una asociación de intereses. En el

www.derechocomercial-cr.com

Esta resolución fue tomada de la página www.pgr.go.cr/scij
El resaltado de partes del texto es obra de la Lic. Ana Lucía Espinoza Blanco.

III. CONTRATOS MERCANTILES. III-12. EL CONTRATO DE FRANQUICIA.

ANEXO
RESOLUCIONES JUDICIALES IMPORTANTES

curso de su investigación, la Administración Tributaria tuvo por acreditado que existía un vínculo entre las dos empresas de referencia, tendiente a eludir obligaciones fiscales, dado que el contrato de fusión que realizaron con posterioridad, y en virtud del cual prevaleció la actora, refleja que ese trámite obedeció a que las acciones de ambas sociedades pertenecían a socios comunes. En este sentido, en el acto que dio por agotada la vía administrativa, el Tribunal Fiscal Administrativo en cuanto al punto en examen indicó: “Asimismo, en relación con lo anterior se tiene la certeza de la existencia de un vínculo entre empresas, ello por cuanto del contrato de fusión, cuya copia se encuentra en el expediente administrativo, se desprende que la totalidad de las acciones que componen el capital social de las compañías pertenece a socios comunes de las mismas... por lo anterior, esta Sala estima que lleva razón la Administración Tributaria a quo, cuando afirma que con fusión o sin fusión, se ha logrado demostrar en autos que las sociedades están vinculadas y la fusión únicamente ratifica tal situación” (folio 37). Aunado a ello, ese órgano administrativo indicó que se había acreditado que los socios fundadores de Glysa eran los mismos de Tienda Las Gloria S.A., que ambas empresa tenían un mismo representante legal y compartían miembros de Junta Directiva. Ante el reclamo de la actora, el Tribunal consideró que tales afirmaciones eran inviables en cuanto a la identidad de socios, toda vez que de la lectura del elemento probatorio se desprende que estaban conformadas por personas físicas y/o jurídicas diferentes, salvo la participación de La Gloria S.A. en Glysa, lo que no podía ser considerado como un ilícito o estratagema para evadir responsabilidades tributarias, producto de lo cual, anuló los actos impugnados.

VI.- La elusión fiscal estrictu sensu, puede ser considerada como la acción del contribuyente que busca el uso indebido e inapropiado de las formas jurídicas que dispone la ley, para reducir o abstraerse de la obligación jurídico tributaria. En estos casos, el sujeto pasivo suscribe actos que en el fondo no constituyen otra cosa que una simulación de un negocio jurídico, cuyo objeto no es el que se encuentra expresado, sino, el de evadir los tributos y reducir su deber contributivo. Desde este plano, es menester abordar el examen de los aspectos alegados por el recurrente y que a criterio de la Administración Tributaria reflejan la existencia de una forma jurídica inapropiada que pretende esquivar total o parcialmente deberes tributarios. El Estado afirma que en este caso se evidencia un interés común económico de las empresas ya mencionadas. La vinculación de dos empresas en torno a una actividad económica, como grupo de interés, o bien, la comunidad de intereses, en pocas ocasiones se desprende del análisis de un solo elemento de la relación jurídica. Para tal efecto, con frecuencia debe acudir a la ponderación de una serie de variables que permiten obtener indicios que llevan a concluir que efectivamente existe esa conexidad en las actuaciones de ambas, aunque no se desprenda a nivel formal, por ende, un ligamen material que existe detrás de las apariencias formales. Para ello es necesario apreciar varias circunstancias, como podría ser el caso de la forma en que han sido creadas las entidades, socios fundadores, cuerpos gerenciales, accionistas, naturaleza de actividades, régimen de giro y relaciones comerciales entre estas. Es por ello que dentro de la dinámica tributaria, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en sus numerales 8 y 12 implementa el principio de realidad económica, como mecanismo que permite a la Administración prescindir de las verdades formales y adentrarse en la relación privada a fin de tratar de desentrañar la realidad material subyacente en el negocio y de esa manera, definir si la forma utilizada es un escudo para minimizar las cargas impositivas, caso en el cual, se deberá ajustar ese deber a su correcto cauce, o si por el contrario, es un acto lícito y legítimo. Para tal objeto el Fisco cuenta con amplias facultades de fiscalización e investigación, cuyo ejercicio, en caso de determinar que las medidas del

III. CONTRATOS MERCANTILES.

III-12. EL CONTRATO DE FRANQUICIA.

- 7 -

ANEXO
RESOLUCIONES JUDICIALES IMPORTANTES

contribuyente se direccionan en el fondo a reducir la base imponible del impuesto, le permiten hacer un traslado de cargos tributarios, que da inicio a un procedimiento para reajustar la base de cálculo y la tarifa del gravamen. Sobre este principio de realidad económica, esta Sala ha indicado: "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." Sentencia no. 32 de las 10 horas 30 minutos del 20 de marzo de 1992. Se trata de normas jurídicas que permiten desentrañar la verdad real inmersa en las formas jurídicas que surten su eficacia en la esfera tributaria, a fin de salvaguardar el deber de contribuir con las cargas públicas y la igualdad impositiva. Estos mecanismos de defensa legal presuponen un sistema de presunción que faculta a la Administración Tributaria a interpretar de modo adecuado las formas jurídicas para desprender la objetiva valoración de los hechos y por ende, de la realidad que se pretende ocultar. En este sentido se pronuncia la resolución no. 76 de las 14 horas 20 minutos del 12 de junio de 1991 de este mismo órgano colegiado. No obstante, este principio 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 la 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 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.

VII.- En el sub-júdice, a diferencia de lo resuelto por el Tribunal Contencioso, estima esta Sala que un análisis a fondo de las probanzas que obran en el expediente, lleva a concluir que en efecto, en aplicación de la realidad económica, se está frente a una comunidad de intereses entre Glysa y La Gloria, de lo que resulta que el supuesto acuerdo privado de de concesión para uso de nombre comercial (franquicia) llevado a cabo entre ambas y el "royalty" que en teoría pactaron, en realidad son formas negociales que producen un efecto minimizador en sus deberes contributivos. En efecto, el hecho de que en este caso no se haya definido de manera fehaciente que en los períodos sujetos a revisión (97 y 98) los titulares de las acciones de Glysa y La Gloria fuesen los mismos, no presupone per se que no existiera una vinculación económica entre ambas empresas. Como se ha indicado ut

www.derechocomercial-cr.com

Esta resolución fue tomada de la página www.pgr.go.cr/scij
El resaltado de partes del texto es obra de la Lic. Ana Lucía Espinoza Blanco.

III. CONTRATOS MERCANTILES. III-12. EL CONTRATO DE FRANQUICIA.

ANEXO
RESOLUCIONES JUDICIALES IMPORTANTES

supra, la unidad de intereses no salta a la vista del examen de un solo elemento, sino que por el contrario, es la consecuencia o resultado que surge de la valoración de varios aspectos que giran en torno a la relación jurídica. Dentro de esta valoración, debe acudirse al examen de varias circunstancias e indicios que dejan entender la convergencia de intereses en un mismo sentido y a favor de un mismo centro de interés económico, conformado por varias células diseñadas por criterios de estrategia y conveniencia. En este sentido, y en lo que viene al caso, según fue expuesto por la Dirección General de Tributación Directa, de la declaración espontánea rendida en sede administrativa por el señor Jose María Crespo Perera, se tuvo por acreditado que Glysa S.A. nació a la vida jurídica en 1970 con la denominación “Gloria Los Yoses S.A.”, siendo sus socios fundadores los mismos accionistas de Tienda La Gloria S.A. Es decir, desde un inicio, la relación entre las partes referidas era evidente, no solo por la similitud de su denominación social, sino además por que el surgimiento de la nueva sociedad se dio a instancia de quienes habían creado el centro económico principal. De igual modo, esa conexidad se refleja en la influencia de la actora en la propiedad y gestión de Glysa. Se ha tenido por acreditado que en los períodos fiscales sometidos a escrutinio, La Gloria era el titular del 50% de las acciones de Glysa, lo que se colige de la certificación expedida por Notario Público, (folio 6 del Tomo IV del expediente administrativo), aspecto señalado por la autoridad jurisdiccional en el elenco de los hechos probados, numerados 22 y 23. Si bien puede decirse que esta representación de capital no implica el dominio de la empresa, definitivamente sí conlleva un porcentaje significativo en la propiedad de esa persona jurídica, pero a la vez, en las cuotas de poder en la toma de decisiones, que no puede ser pasado por alto. Esto se complementa con la circunstancia acreditada en autos de que ambas tenían el mismo presidente y representante legal, a la vez que compartían varios de sus miembros en las Juntas Directivas respectivas, lo que ciertamente le otorgaba una situación preferente y relevante en el marco de la gestión de aquella. Pero además, es más que notorio que los objetivos comerciales eran similares o complementarios. Ahora bien, puede decirse que la similitud o complementariedad de actividades no es en sí, considerada, un indicio inequívoco de la comunidad de intereses, toda vez que constituye un mecanismo válido y lícito para que empresas independientes y autónomas desarrollen su giro comercial y busquen generación de riqueza. Incluso, esa particularidad es propia, entre otros medios de contratación privada, del contrato de franquicia. En ese (como el que en apariencia se ha dado en la presente), su naturaleza y alcances implican el desarrollo de actividades similares o complementarias. Lo anterior por cuanto en virtud de la franquicia comercial, el concedente se obliga a otorgar al concesionario la distribución de sus productos o servicios, o la utilización de sus marcas y licencias o sus espacios físicos exclusivos. En contrapartida recibe una retribución, denominada en el derecho anglosajón como “royalty”, la que puede consistir en un precio o porcentaje fijo o en una serie de ventajas indirectas que benefician sus rendimientos y su posición en el mercado. Para tales fines, el franquiciante da toda la asistencia necesaria al franquiciado para la constitución de la empresa, transmitiendo incluso el conocimiento indispensable para la explotación comercial, lo que es denominado “know how” (en este sentido, de esta Sala, véase resolución no. 73 de las 15 horas 40 minutos del 17 de julio de 1993). Por tal, en tesis de principio, dentro de su puridad conceptual, no presupone un mecanismo fraudulento. En ese escenario, los pagos de “royalty” pactados podrían generar un efecto reductor en la base impositiva, en tanto constituyen gastos que por ser necesarios para generar la renta, de ser demostrados, podrían ser deducibles. Empero, los efectos tributarios de ese tipo de negocios (deducibilidad de gastos) no son los mismos cuando en casos como el presente, ambas entidades en realidad son componentes de un mismo grupo de interés, en razón de

III. CONTRATOS MERCANTILES.

III-12. EL CONTRATO DE FRANQUICIA.

- 9 -

ANEXO
RESOLUCIONES JUDICIALES IMPORTANTES

participación en la propiedad y en la gestión que el cedente tiene en la esfera del cesionario. En tal supuesto, si bien el pacto constituye la causa legitimante para el uso de signos o denominaciones, procesos o estrategias que a nivel formal corresponden a una persona, en el ámbito tributario, resulta ser en realidad una forma jurídica que busca deducir las partidas supuestamente pagadas por concepto de “royalty”, mediante la reducción de la base imponible, la que se reitera, en virtud de la realidad económica no sería oponible al Fisco. Es decir, cuando esa convergencia de actividades se presente entre entidades formalmente distintas, pero unidas en la realidad material por un interés económico común, de manera que la intencionalidad del negocio sea la reducción de una carga impositiva, el tratamiento de ese fenómeno debe ser distinto, al menos a nivel impositivo y contributivo.

VIII.- En esta dirección, tal y como lo refleja la sentencia combatida en el considerando XII, constan una serie de reportes y pagos que realizó la empresa Glysa S.A. a favor de La Gloria S.A. por concepto de “royalty”, lo que podría considerarse evidencia que en la realidad, esa relación comercial estaba surtiendo efectos acorde a lo pactado y no se trató de una simulación o de un contrato irreal como medio para eludir al Fisco, como lo aduce la recurrente. Sin embargo, la sola existencia de esos comprobantes y el hecho de que La Gloria hubiese reportado los ingresos dentro de sus liquidaciones anuales de renta correspondientes a los períodos fiscales 97 y 98, no dice de manera incontrovertible que la contratación referida fuese una forma jurídica oponible a la Administración Tributaria. Esto por cuanto en definitiva, dentro del marco de ese formalismo, eran los documentos básicos que luego permitirían en sede tributaria, aspirar a la disminución de la base de cálculo mediante su incorporación en los gastos deducibles, siendo que para la procedencia de la deducibilidad se requiere de esa demostración documental (artículos 8 y 9 de la Ley no. 7092). De ahí que no constituyan elementos que con certidumbre incuestionable permitan justificar la individualidad de las empresas, sino como acciones accesorias de la negociación que buscan concretar a nivel tributario sus efectos evasivos. Cabe aclarar que no se observa contradicción en el hecho de que el mismo Tribunal Fiscal Administrativo concediera partidas por honorarios de contabilidad, decoración y cómputo, toda vez que son gastos que al margen de la realidad económica subyacente, al ser necesarios para generar las rentas gravables, haberse realizado las retenciones de ley y haber sido demostrados, fueron considerados deducibles (mismas normas recién referidas). Desde esta óptica, estima este cuerpo colegiado que ante la falta de pruebas a favor de la tesis de la actora que permitan contradecir los argumentos jurídicos y fácticos asumidos por el Estado en el proceso de fiscalización y demostrar que contrario a lo resuelto en sede administrativa, el contrato de franquicia no era un subterfugio diseñado para producir un ahorro en la renta gravable de la actora, ergo, que se trataba de un uso ilegítimo de las forma jurídicas, era procedente decretar el ajuste de los montos declarados y del impuesto a cancelar por aquellos períodos. En este sentido, al amparo de las cuestiones expuestas, a juicio de esta Sala, el convenio en cuestión resulta ser un acuerdo que contiene una estrategia comercial de un grupo económica, para expandir las expectativas de lucratividad de la empresa, que permite mediante la rotación de recursos, obtener un sistema de economía a lo interno, y que sienta las bases para obtener reducciones en la renta bruta, produciendo así un ahorro en la cuota del impuesto. Nótese que la influencia y manejo que tenía La Gloria en Glysa se termina de comprobar y se ratifica en el proceso de fusión que posteriormente se realiza, en virtud del cual, por tener socios comunes, aquella absorbió a la primera. Ello refleja la consolidación formal de una realidad que se venía dando en la praxis, constituyendo por ende un indicio relevante.

www.derechocomercial-cr.com

Esta resolución fue tomada de la página www.pgr.go.cr/scij
El resaltado de partes del texto es obra de la Lic. Ana Lucía Espinoza Blanco.

III. CONTRATOS MERCANTILES. III-12. EL CONTRATO DE FRANQUICIA.

ANEXO
RESOLUCIONES JUDICIALES IMPORTANTES

La similitud de sus actividades, su parecida denominación social, conjuntamente con la participación accionaria y la coincidencia de representación legal, son aspectos determinantes en este litigio. Así visto, la amalgama de todos estos factores llevan a esta Sala a dar por sentado que se está frente a empresas que se encuentran materialmente vinculadas por su comunidad de intereses y que por tal, el contrato tantas veces mencionado no puede llegar a surtir efectos contra el Fisco, en aplicación del principio de realidad económica. La adquisición de las acciones por factores de estrategia comercial y el posterior pacto de fusión empresarial no hace otra cosa que ratificar la aquel vínculo que se había venido dando en la práctica. En definitiva, la parte actora no logró aportar ni en este proceso, como tampoco lo hizo en sede administrativa, elemento alguno que permitiera rebatir los argumentos en que la Administración basó su actuación, de manera que pudiera desvirtuarse la aparente conexidad de intereses en sus relaciones y con ello, llegar a un criterio diferente. De ahí que no se observe incorrección alguna en el proceder de la Administración Tributaria. En consecuencia, debe anularse la sentencia dictada por el Tribunal Contencioso Administrativo que dispuso la nulidad de los actos administrativos que dispusieron el ajuste referido, y de conformidad con lo dispuesto por el numeral 610 del Código Procesal Civil, fallando por el fondo, acoger la defensa de falta de derecho y rechazar la demanda incoada por Tienda La Gloria S.A. en todos sus extremos. Dada la complejidad del presente asunto, estima esta Sala que ante la naturaleza de las cuestiones debatidas, en las que se ha deliberado respecto de los efectos jurídico tributarios de negocios jurídicos llevados a cabo entre las empresas mencionadas, la parte actora ha tenido motivo suficiente para litigar, siendo que lo que en el fondo pretende es el reconocimiento por parte del Fisco de contratos privados que entabló en el curso de su actividad comercial, se debe resolver sin especial condena en costas, al amparo de lo preceptuado por el artículo 98 inciso c) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

IX.- En síntesis, por las causas apuntadas, procede declarar con lugar el recurso de casación formulado por la representación estatal. Por ende, se anula la sentencia del Tribunal y en su lugar, fallando por el fondo, se rechaza en todos sus extremos la demanda presentada por Tienda La Gloria S.A. Se resuelve sin especial condena en costas.

POR TANTO

Se declara con lugar el recurso. En consecuencia, se anula la sentencia impugnada. Fallando por el fondo, se rechaza en todos sus extremos la demanda planteada por Tienda La Gloria S.A. Se resuelve sin especial condena en costas.

Anabelle León Feoli

Luis Guillermo Rivas Loáiciga

Román Solís Zelaya

Carmenmaría Escoto Fernández
MCAMPOS

Margoth Rojas Pérez