

## **“La ética del abogado como auxiliar de la Administración Tributaria en materia de Traspasos Indirectos de Bienes Inmuebles”**

*María José Chaves Cavallini<sup>1</sup>, Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología.*  
2012

### **Lista de Palabras Clave:**

Sociedad Anónima. Traspaso Indirecto. Impuesto de Traspaso. Cesión de Acciones. Ética Profesional. Derecho Tributario.

### **Resumen**

Con la reciente entrada en vigencia de la Ley de Fortalecimiento de Gestión Tributaria se reformó el artículo 2 de la Ley de Impuesto sobre traspaso de Bienes Inmuebles (Ley N° 6998) con el fin fundamental de gravar con este impuesto, todos aquellos traspasos de bienes inmuebles que se venían efectuando en forma indirecta a través del traspaso de acciones de sociedades mercantiles, especialmente las sociedades anónimas.

Ante la dificultad que representa para la Administración Tributaria realizar un control de estos traspasos indirectos – ya que estos no requieren de inscripción en el Registro Nacional- nos cuestionamos si debe ser el abogado, que confecciona los documentos para el perfeccionamiento del negocio jurídico, quien debería servir de auxiliar de la Administración Tributaria y comunicar este traspaso para efectos del pago del impuesto correspondiente.

---

<sup>1</sup> Licenciada en Derecho. Aspirante a Maestría en Derecho Tributario, ULACIT. Correo electrónico: [certadychaves@racsa.co.cr](mailto:certadychaves@racsa.co.cr)

Con base en este aspecto específico se plantea el objetivo principal de esta investigación que es, precisamente: “Evaluar la ética del Abogado en calidad de “auxiliar” del Fisco, en aquellas cesiones o endosos de acciones que impliquen un traspaso indirecto de bienes inmuebles.

Como objetivos específicos enunciamos los siguientes: **a)** Recopilar información acerca de la normativa que existe en materia de traspasos indirectos de bienes inmuebles; **b)** Determinar si existen actualmente deberes específicos establecidos en la normativa de la Ética Profesional del Abogado que pudieran justificar su papel como auxiliar de la Administración Tributaria en los traspasos indirectos de bienes inmuebles; **c)** Determinar la disposición que tienen los abogados de asumir este rol de auxiliares de la Administración Tributaria y su conocimiento sobre los deberes de la ética profesional en relación con los traspasos indirectos de bienes inmuebles.

**Key Words List:**

Corporation. Indirect Transfer. Transfer Tax. Shares Assignment. Professional Ethics. Tax Law

**Summary**

With the recent coming into force of the Act of the Tax Management Strengthening, article 2 of the Act of Transfer Tax of Immovable Goods (Act No. 6998) was amended with the purpose of levying with this tax all those transfers of immovable goods that were being carried out in an indirect manner through the transfer of shares of mercantile companies, specially corporations.

Due to the difficulties that the Tax Administration has in carrying out a control of these indirect transfers- since they do not require their registration before the National Registry- we ask ourselves if it is the attorney that carries out the documents to perfect the legal business who must be an auxiliary of the Tax Administration and inform of this transfer for the effects of paying the corresponding tax.

Based on this specific aspect, the main objective of this investigation is given, which is precisely “Evaluate the Attorney’s ethics in his condition of “auxiliary” of the Tax Administration in those assignments or endorsements of shares that imply an indirect transfer of immovable goods”.

We state the following as specific objectives: a) Compile information on the norms that exist in regards to indirect transfers of immovable goods; b) Determine if currently there are obligations in the norms of the Attorney’s Professional Ethics that can justify his role as an auxiliary of the Tax Administration in the indirect transfers of immovable goods; c) Determine the disposition that the Attorneys have in assuming this role of auxiliaries of the Tax Administration and their knowledge of the professional ethics obligations in regards to the indirect transfers of immovable goods.

## **I. Introducción**

El ejercicio de la Abogacía y el Notariado, por sus características especiales, requiere de una especial tutela jurídica y disciplinaria por parte de ciertas instituciones, que en búsqueda de un mejoramiento continuo de la profesión y en resguardo del interés público, emplean recursos y esfuerzos para capacitar y fiscalizar la labor de los abogados.

Quienes eligen ser abogados y ejercer liberalmente la profesión, deben cumplir con rigurosas regulaciones, no solamente desde el punto de vista técnico de sus actuaciones, sino desde el punto de vista ético; ya que en su desempeño se encuentra presente el interés del cliente y del Estado.

El tema de la ética profesional debe ser estudiado y constantemente recordado por todas las personas que ejerzan una profesión y presten sus servicios a terceros, independientemente del sector laboral en que se desempeñen.

Desafortunadamente la ética profesional muchas veces se queda solo en el papel, y es vista por quienes deben aplicarla como un concepto tan abstracto y difícil de concretizar, como el tema de la moral.

De “ética y moral” habla la gente. Casi indistintamente se usan estos términos en una conversación, sin reparar en los atributos esenciales presentes en la definición de cada uno de ellos; lo interesante es que aun refiriéndose a conceptos diferentes se encuentran sutilmente entrelazados, al punto de que se puede concluir que todo lo ético es moral.

Por ello, vemos importante recordar en este breve estudio estos conceptos -sin profundizar en ellos, ya que ese no es el tema principal de nuestro estudio- pero si dedicar algunas líneas de este texto para analizar por qué siempre que hablamos de ética terminamos incluyendo la moral.

Contar con profesionales que se rijan por principios éticos es una necesidad.

Específicamente en el campo de la abogacía, por su papel preponderante como aplicador inmediato del derecho, el abogado constantemente debe repasar sus deberes éticos en el ejercicio de la profesión y estar anuente a incorporar otros nuevos, producto de los cambios en la legislación, los requerimientos de un mundo y un mercado tecnológicamente más exigentes y de una sociedad en constante cambio que, indiscutiblemente, varía ,de acuerdo a cada época, los conceptos y por ende los principios éticos y morales.

Las universidades, en la etapa de formación y el Colegio de Abogados, en el ejercicio de la profesión, deben enfocar muchos de sus esfuerzos en crear una conciencia social sobre la importancia de este tema y proveer a los profesionales en derecho de lineamientos éticos que deben ser acatados rigurosamente por ellos.

La relación cliente-abogado tiene como valor fundamental la confianza, que se adquiere por medio de la transparencia, la asesoría correcta, oportuna y verás; la comunicación de información actualizada y entendible para las partes y la honestidad para

salvaguardar los intereses de quienes confían en nosotros para encomendarnos el manejo de sus negocios, su dinero, y sus más preciados bienes.

Una conciencia ética beneficia a todos y mejora la credibilidad no solo de quienes ofrecen sus servicios al público, sino de las instituciones que directa e indirectamente requieren de los servicios del abogado.

El presente trabajo de investigación tiene como finalidad evidenciar la forma en que la Administración Tributaria se sirve directamente de la labor del abogado para recaudar más eficientemente el impuesto de traspaso de bienes inmuebles, en los recién denominados traspasos indirectos en la ley 6999.

La creación de este nuevo hecho generador del pago de un impuesto, antes generado únicamente por los traspasos directos de propiedades, nos permite cuestionarnos: ¿Cuál es el compromiso ético que debe asumir el abogado como auxiliar de la Administración Tributaria en la fiscalización del pago del impuesto de traspaso en los traspasos indirectos de inmuebles?

Esta pregunta intentaremos responderla por medio de un estudio exploratorio sobre el tema, en cuanto pretende desarrollar un problema que no ha sido abordado hasta ahora por ningún artículo de investigación, por lo cual se requiere que el lector se familiarice con él.

El enfoque del estudio será cualitativo, ya que la respuesta al problema no puede ser elaborada por sí sola a partir de la lectura del instrumento de medición, sino que necesita la formulación de consideraciones, interpretaciones y deducciones a partir de los resultados obtenidos del instrumento seleccionado para responder el problema de investigación y lograr los objetivos planteados.

Se ha seleccionado como instrumento de medición un cuestionario que será aplicado exclusivamente a profesionales en Derecho, siendo la profesión el único requisito para ser parte de la población muestreada; otros factores como la edad, experiencia o género del encuestado serán tomados en cuenta para formular hipótesis adicionales, en cuanto a

variantes de la ética profesional en razón de características particulares del profesional en Derecho.

Las preguntas serán de tipo mixto: el enunciado principal consta de una pregunta que puede ser respondida en forma positiva o negativa por parte del encuestado, quien podrá ampliar o justificar su respuesta en una sección de comentarios, en caso de que lo considere necesario. Lo anterior será de utilidad para establecer atenuantes que determinen un margen de error, en caso de aquellas respuestas que constituyan una falta de información o incomprensión del tema, más que una falta de ética por parte del encuestado.

El cuestionario será aplicado al azar, en forma personal, a cincuenta abogados que asistirán a un Seminario en el Auditorio Alberto Brenes Córdoba de la sede central del Colegio de Abogados. A ellos se repartirá el cuestionario para ser respondido en el momento.

Una vez que se cuente con las encuestas de la muestra mínima, se procederá a tabular los resultados para la elaboración de gráficos que ilustren la incidencia sobre el problema en cuestión. Finalmente, a partir de esos resultados –ya ilustrados en gráficos- se dará respuesta al problema y a los objetivos planteados en el presente trabajo de investigación.

## **II. Marco Teórico**

### **2.1 Ética, Ciencia de lo Moral**

Decíamos en la introducción que usualmente las palabras ética y moral son popularmente utilizadas como si fueran lo mismo, aunque no lo son. La ética es un saber reflexivo<sup>2</sup> y normativo (Rhonheimer,2000) acerca de la rectitud de los actos humanos, según los principios de la razón. La moral, por su parte, es el objeto de estudio de la ética (Ojeda, Arizmendi y Rivera, 2007).

---

<sup>2</sup> Es reflexivo porque es racional, metódico, coherente y sistemático.

La ética es la ciencia normativa que estudia la bondad o maldad de los actos del hombre, forma parte de la filosofía y su objeto de estudio<sup>3</sup> es el ser humano desde el punto de vista de la moral, de ahí que sea la axiología (o teoría de los valores) la que aporta la fundamentación teórica a esta ciencia (Casares, 2011).

Decimos que la ética es una ciencia<sup>4</sup> (Olmeda, 2007) porque busca una explicación racional de los actos del hombre, basándose en sus causas y los efectos que éstas producen y no, refiriéndose únicamente a conocimientos empíricos sustentados en opiniones sobre el comportamiento del hombre ante determinadas situaciones. Es normativa porque estudia las conductas que se encuentran en el mundo del deber ser, lo que social y normativamente debe hacerse (Barrena, 2007).

Estas normas a las cuales se refiere la ética, son denominadas Moral, que de una u otra forma, siempre tratan de llegar al mismo punto: “lo bueno”. Según el Diccionario de la Real Academia, la palabra moral proviene del latín *morālis*, que en una de sus acepciones quiere decir: perteneciente o relativo a las acciones o caracteres de las personas, desde el punto de vista de la bondad o malicia.

Ahora bien, a la ética no le interesan todos los actos humanos, sino solamente aquellos ocasionados en forma consciente y voluntaria<sup>5</sup> por la inteligencia del hombre, los hechos morales, ya que los actos involuntarios son irrelevantes para la ética y no son susceptibles de valoración (Olmeda, 2007). Por ejemplo no se cuestiona la bondad o maldad de un estornudo.

---

<sup>3</sup> Todas las ciencias tienen un objeto formal y un objeto material de estudio. El objeto material es la cosa que se estudia y el objeto formal es la forma que esa cosa tiene. En el caso de la ética el objeto material de estudio son los actos humanos y el objeto formal es la bondad o maldad de esos actos humanos en el plano del deber ser, diferenciando así esta disciplina de otras ciencias como la sociología y la antropología que también estudian los actos humanos.

<sup>4</sup> Ciencia es conocimiento a través de las causas. Se dice que la actividad es científica cuando la forma de conocer el objeto es a través de sus causas. La ciencia no se limita a “ver” (aprehensión sensible de un objeto) sino que exige entenderlo (aprehensión racional del objeto). Entender algo es explicárselo, saber el porqué, y saber el porqué de una cosa es exigir conocer su CAUSA.

<sup>5</sup> Los actos naturales generalmente son involuntarios, obedecen a situaciones no conscientes del ser humano y no son susceptibles de valoración, por ejemplo, nadie se cuestiona sobre la bondad o maldad de un estornudo, o de parpadear.

**En otras palabras el objetivo de la ética es hacer una reflexión crítica del hombre desde el punto de vista de lo moral proponiendo a la vez un ideal de vida.**

La ética parte del estudio de la naturaleza del hombre y busca fundar racionalmente su recta conducta, indicándole las normas de acción exigidas socialmente (o profesionalmente) para su dignidad y su convivencia en sociedad.

## **2.2 La Deontología**

La Deontología<sup>6</sup> es aquella rama de la ética que algunos autores como Alvarez (2006) y Benesch (2009) denominan “Teoría de los deberes”.

Este concepto se remonta a Jeremy Bentham quién en su oportunidad esbozó un noción utilitarista de la misma, al caracterizarla como una *“moral fundada en la tendencia a perseguir el placer y huir del dolor y que, por lo tanto prescinde de toda apelación a la conciencia”* (Alvarez, 2006).

El concepto brindado por Bentham evolucionó al ser aplicado a las ciencias médicas y jurídicas como el conjunto de deberes que rigen cada una de estas profesiones en particular, es por ello que se encuadra a la Deontología como la parte práctica de la ética profesional (Alvarez, 2006).

Siendo que cada profesión estimará de forma distinta los deberes que rigen la conducta de sus agremiados, cada Colegio Profesional es el encargado de dictaminar la deontología de su profesión en particular.

En el caso de los abogados en Costa Rica estos se encuentran sujetos a observar las disposiciones éticas emanadas del Colegio de Abogados, en particular del Código de Deberes Jurídicos, Morales y Éticos de los cuales se extraen como principios deontológicos de la profesión: a) Justicia; b) Independencia Profesional; c) Libertad Profesional; d) Ciencia y Conciencia y e) Probidad Profesional (Chinchilla, 2006).

---

<sup>6</sup> Deontología: (Del gr. δέον, -οντος, el deber, y -logía). 1. f. Ciencia o tratado de los deberes. Diccionario de la Real Academia Española. 2012.

### **2.3 La problemática del bien y el mal**

La moralidad o categoría moral de una conducta (robar, mentir, engañar, ocultar información) no es un elemento esencial e inherente de ésta. El bien o el mal no son características que forman parte del ser de las conductas o de la naturaleza de ellas. Las cosas y hechos humanos no son en sí mismas ni buenas ni malas (Haba, 2004).

Toda explicación del fenómeno moral debe encontrarse en el sujeto. Es éste quien determina la valoración que le da a las conductas, partiendo de su propia jerarquía de valores, la cual estará determinada por factores como la sociedad, la familia, la religión, las convicciones políticas, la condición socioeconómica, entre otras (Fabelo, 2004).

Debe quedar claro que la moralidad de una conducta no es una cuestión objetiva de la conducta, sino la valoración subjetiva que el sujeto hace sobre ésta, desde su ángulo de apreciación ética.

Tomando como base lo anterior, podríamos decir que la moral es el conjunto de normas que definen el comportamiento socialmente aceptado por un grupo de personas determinado, las cuales se transmiten de generación en generación, evolucionan a lo largo del tiempo y son aplicables y entendibles en momentos históricos específicos (Villalobos, 2004). Ciertas normas “moralmente aceptadas” hace cien años, no tienen aplicación práctica ni aceptación en nuestra sociedad de hoy.

Así las cosas, vemos entonces como una conducta humana puede ser calificada como moral (moralmente buena) o como inmoral (moralmente mala). La relación entre “el qué hacer” y el “cómo hacerlo” depende de la convicción que se tenga del bien.

En conclusión ética y moral no son lo mismo, una es la ciencia que estudia la conducta del hombre relacionada con el bien de lo que debe hacer y la otra son las normas establecidas por la sociedad, a las cuales debe ajustarse esa conducta, para ser socialmente aceptada como “buena” (Toledo, 2007).

## 2.4. Los Traspasos Indirectos de Bienes Inmuebles

Todo traspaso de un bien inmueble se encuentra gravado con el pago de un impuesto conocido como “impuesto de traspaso a la transferencia de bienes inmuebles” creado y regulado por la ley número 6999 del 3 de setiembre de 1985 y sus reformas.

La tarifa es el uno punto cinco por ciento (1.5%) y se calcula sobre el valor real de la transacción que se está realizando, siempre y cuando este valor se ajuste al precio de mercado del bien y sea superior al valor fiscal indicado por el Registro Nacional; caso contrario, se debe calcular el impuesto sobre el mayor de los dos valores, salvo el caso de las adjudicaciones de inmuebles en remates, a las cuales no nos referiremos en este artículo.

En cuanto al hecho generador, el impuesto se produce específicamente en la hora y fecha consignadas en el protocolo del abogado que hizo la escritura de traspaso del bien o en la fecha que indique el documento privado en el cual se consigne un negocio jurídico que contenga un traspaso directo o indirecto de un inmueble.

Desde ese momento, las partes cuentan con un plazo de quince días hábiles para pagar el impuesto, utilizando los mecanismos establecidos al efecto, generalmente con la ayuda e intermediación de un abogado.

Antes de la entrada en vigencia de la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria número 9069, publicada el pasado 28 de setiembre del 2012, únicamente se encontraban gravados con este impuesto aquellos traspasos en los que transfiriera en forma directa un bien inmueble, sin contemplar la posibilidad de que ese traspaso fuera en forma indirecta.

Según el actual numeral 2 de la Ley del Impuesto sobre el Traspaso de Bienes Inmuebles, se denomina traspaso a “... ***Todo negocio jurídico por el cual se transfiera, directa o indirectamente, un inmueble, atendiendo a la naturaleza jurídica del negocio respectivo y no a la denominación que a éste le hayan dado las partes. Por traspaso indirecto***

*se entiende cualquier negocio jurídico que implique la transferencia del poder de control sobre una persona jurídica titular del inmueble” (El subrayado no es del original).<sup>7</sup>*

Sobre la introducción de este nuevo concepto y principalmente, a raíz de la especificación que hace el artículo en su parte final, refiriéndose a las personas jurídicas, surgen una serie de interrogantes que intentaremos abordar desde el punto de vista de la ética profesional del abogado.

La primera pregunta que es importante plantearnos es: ¿Cómo se configura un traspaso indirecto?

Partiendo de la definición dada por la propia ley, un traspaso indirecto es cualquier negocio jurídico mediante el cual se transfiere a un tercero el poder de control que se tiene sobre una persona jurídica, que es titular de un inmueble. Este es el caso de los traspasos de acciones de sociedades que son propietarias de una casa, un edificio o un terreno y cuya única finalidad, al transferir las acciones, es trasladar el dominio que la persona jurídica tiene sobre la casa, el edificio o el terreno a otra persona, ya sea en forma gratuita u onerosa.

Al traspasar el 100% de las acciones a otro (que puede ser a su vez una persona física o jurídica), en el fondo lo que se pretende es trasladar el bien sin efectuar directamente un traspaso de éste ante el Registro de la Propiedad Inmueble. La dueña de la finca sigue siendo la sociedad bajo la cual esta inscrito el título de propiedad, pero el titular de las acciones ha cambiado y por ende, **indirectamente**, el dueño del activo.

Este es el escenario típico de los traspasos indirectos, los cuales se volvieron muy populares entre los desarrolladores de proyectos inmobiliarios, quienes en una abrumadora mayoría, optaron por organizar el negocio de venta de lotes o de casas bajo esta figura del traspaso de acciones, en vez de traspasar el bien como tradicionalmente debe hacerse.

De acuerdo con nuestra legislación, el esquema jurídico que utiliza una sociedad inactiva para que sea la propietaria de uno o varios bienes es perfectamente legal y por

---

<sup>7</sup> Ley del Impuesto sobre el traspaso de Bienes Inmuebles y sus reformas. (1985, 03 de setiembre).

muchos años ha venido siendo una práctica frecuentemente utilizada por las personas que optan por tener su patrimonio organizado en sociedades, para “protegerlo” de eventuales contingencias tales como embargos, cobros o anotaciones de demandas, o simplemente para no pagar el impuesto de traspaso a la hora de heredar estos bienes a sus hijos, o venderlos a un tercero.

Hasta hace dos meses, comprar una propiedad a través del endoso o cesión de las acciones de una sociedad dueña de un bien, no generaba el pago del impuesto mencionado y por ende la Administración Tributaria dejaba de percibir este tributo en las transferencias de bienes inmuebles en las cuales se usaban sociedades como medio para trasladar el dominio.

Con la reforma de los artículos 2,3,4,7,10 y 12 de la Ley del Impuesto sobre el Traspaso de Bienes Inmuebles, la Administración Tributaria cuenta con una normativa que le permite recaudar el pago de dicho impuesto, aun en los casos en que la transferencia del bien no sea directa. Pero, la pregunta que nos planteamos ahora es: ¿De qué forma la Administración Tributaria está controlando estos traspasos de participaciones de sociedades y por ende el pago efectivo de los impuestos generados desde el pasado 28 de setiembre del 2012?

Es importante en este punto aclarar que los traspasos de acciones (o cuotas en el caso de las sociedades de responsabilidad limitada), ya sea por medio de cesión o endoso, son negocios jurídicos que se celebran en forma privada entre las partes y no son susceptibles de inscripción en ningún registro público. Para determinar la composición del capital social de una empresa, se requiere necesariamente que sean los propios dueños quienes revelen esta información mostrando sus libros legales o solicitándole a un notario público que certifique la titularidad de las participaciones.

El traspaso mano a mano de una acción -en el caso de las sociedades anónimas- es un contrato que se celebra en forma completamente privada entre las partes interesadas y a lo sumo es conocido por el abogado, en los casos que interviene<sup>8</sup>.

Pareciera que la respuesta es que la Administración tiene escasos mecanismos para controlar el cumplimiento efectivo de esta obligación y al menos hasta este momento aún no existen pronunciamientos de la Dirección General de Tributación que nos permitan tener un escenario más claro sobre el problema. La opinión generalizada es que es una obligación difícil de fiscalizar y la ley no se refiere a ese punto en concreto.

A diferencia de los traspasos directos, en los cuales el pago del impuesto es requisito *sine qua non* para la inscripción de la venta o donación de la finca en el Registro de la Propiedad Inmueble, en los traspasos indirectos el bien ya se encuentra inscrito y la validez de la cesión o endoso de las acciones no está supeditada al pago de tal tributo, es decir, el traspaso de las acciones o cuotas de la sociedad se perfecciona con la firma de las partes.

Claramente la obligación de pago de este impuesto, por la falta de un mecanismo que incentive su cancelación inmediata, está estrictamente relacionada con la conducta ética del abogado que interviene en el negocio y la conciencia moral de las partes.

Desde el momento en que se empieza a gestar el contrato, inicia la labor de asesoría del abogado, en la cual uno de los principales deberes es informar al cliente de todas las implicaciones, alcances y repercusiones jurídicas que tiene la realización del acto. Especialmente aquellas que se refieren al pago de cargas o impuestos, ya que éstos podrían llegar a ser de montos tan elevados que la persona no se encuentre en capacidad de pagarlos en el momento elegido para hacer el negocio.

Entre los deberes de asesoría más relevantes, que debe tomar en cuenta un abogado al realizar un traspaso indirecto de un bien inmueble, están los siguientes:

---

<sup>8</sup> Para realizar un endoso o cesión de acciones no se requiere obligatoriamente la firma ni la intervención de un abogado. Cualquier persona puede realizar un endoso de acciones por su cuenta sin asistencia letrada.

- a) Revisar que el Registro de Accionistas de la sociedad se encuentre al día con la transcripción de los asientos en los que consta la participación accionaria de la sociedad.
- b) Revisar si la sociedad se encuentra inscrita como activa ante la Dirección General de Tributación.
- c) Verificar que la sociedad se encuentre al día en el pago del impuesto a las sociedades y en caso de estar morosa advertirle al cliente la obligatoriedad del pago de este impuesto para realizar cualquier gestión.
- d) Verificar los bienes inscritos a nombre de la sociedad.
- e) Corroborar que los bienes de la sociedad estén al día en el pago de los impuestos municipales.
- f) Analizar si al realizar un traspaso de las participaciones sociales, se está configurando también un traspaso indirecto de uno o varios de los bienes de la sociedad, de conformidad con el concepto del artículo 2 de la Ley 9069 que hemos venido analizando.
- g) En caso de estar ante este supuesto, advertir al cliente que el negocio jurídico que se está efectuando está sujeto al pago del impuesto de bienes inmuebles, que es de uno punto cinco por ciento sobre el valor real de la transacción.
- h) Confeccionar el contrato de traspaso de los títulos (ya sea por cesión o endoso) y consignar el asiento de traspaso en el registro de accionistas de la sociedad respectiva, para que sea firmado por las personas que deben hacerlo.
- i) Asesorar al cliente sobre los mecanismos de pago del impuesto o realizar directamente el pago a solicitud del cliente.

## **2.5. El Abogado como “auxiliar” de la Administración Tributaria en la recaudación del impuesto de traspaso de bienes inmuebles en los traspasos indirectos**

No existe en el ordenamiento jurídico costarricense una norma específica que establezca que el abogado es un auxiliar de la Administración Tributaria, ni mucho menos que dentro del alcance de sus facultades, realice una función pública como recaudador de impuestos en nombre del Fisco.

El abogado es un profesional experto en derecho que, en virtud de su proximidad con los negocios jurídicos que realizan sus clientes y el conocimiento profundo que tiene de las leyes, le son exigibles una serie de obligaciones reguladas en el Código de Deberes Jurídicos, Morales y Éticos del Profesional en Derecho (en adelante referido como Código de Ética), dentro de las cuales se podría justificar el deber ético de colaborar con la Administración Tributaria en la recaudación de los tributos.

En el caso de los traspasos indirectos de bienes inmuebles y con fundamento en este Código de deberes éticos, bajo el cual debe regirse el abogado, pareciera que es posible pensar en la labor del jurisconsulto como un “auxiliar” de la Administración Tributaria para recaudar el pago de este impuesto.

Según el artículo 39 del Código de Ética, *“Quienes ejercen la profesión del derecho emplearán al servicio del cliente todo su saber, celo y diligencia”*. El abogado está obligado a informarse de todas las leyes que son emitidas y aprobadas por el Plenario, así como a estudiarlas para comprender el marco jurídico de aplicación para cada caso en concreto.

Determinar, dentro de un negocio jurídico, si las partes están o no ante un traspaso indirecto de bienes inmuebles es un ejercicio intelectual propio del operario del derecho, quien con sus conocimientos especializados en la materia puede realizar un análisis técnico de las circunstancias y emitir un criterio profesional.

No obstante lo anterior, el artículo 129 de la Constitución Política crea un deber cívico para todo ciudadano al establecer que *ninguna persona puede alegar ignorancia de la Ley* en su defensa, esto es, todas las personas deben conocer y aplicar las leyes, sin poder alegar desconocimiento de las mismas, en caso de realizar un acto contrario a derecho, aun cuando sea por mera ignorancia.

La mejor forma que tienen los ciudadanos de cumplir con este precepto constitucional es buscando, precisamente, la asesoría técnica de un abogado a la hora de realizar sus negocios, quien, no solamente tiene el mismo deber cívico de todos los habitantes, de conocer las leyes y de aplicarlas correctamente; sino el deber ético que le impone el artículo 5 del Código de Ética, el cual indica textualmente lo siguiente:

*“Por su formación profesional, deberán cumplir en mayor medida con el ordenamiento jurídico, procurarán el mejoramiento constante de la legislación y las condiciones para el ejercicio de la profesión, y favorecerán la sanción o reforma de leyes o reglamentos que supongan beneficio para la colectividad”*(el subrayado no pertenece al original).

Resulta bastante claro de esta norma, que es parte fundamental de la ética profesional del abogado demostrar un conocimiento integral de las leyes y procurar, en el ejercicio de la profesión, que éstas sean cumplidas en beneficio de la colectividad.

Tiene sentido pensar que son los abogados, en aplicación de claros y arraigados principios éticos, los difusores del valor de la *solidaridad* implícito en la obligación de pagar correcta y oportunamente todos los tributos; especialmente aquellos de difícil fiscalización, cuyo debido cumplimiento es más una obligación moral, que un asunto de validez del negocio o temor a una sanción.

Hasta ahora, con base en las normas que hemos citado se puede concluir con meridiana claridad que el abogado tiene el deber ético de advertirle a sus clientes que deben pagar el impuesto de traspaso de bienes inmuebles en los traspasos de acciones (o cuotas), en los cuales la sociedad sea propietaria de un inmueble; pero, ¿Qué pasa si el cliente no

quiere pagar el impuesto? ¿Cómo afecta, desde el punto de vista ético del abogado, esa negativa de pago?

Según el artículo 36 del Código de Ética, el abogado puede desistir la tramitación de un asunto o asesoría cuando el cliente, una vez advertido de los preceptos legales aplicables a un asunto concreto, insista en desatender el ordenamiento jurídico, aun cuando sea basado en un error.

*“Quienes ejerzan la profesión del derecho no deberán valerse de una impostura o error para beneficiar a su cliente. Deberá el abogado y la abogada combatir las imposturas o errores de su cliente; si este insiste en su posición, quedarán facultados para abandonar la dirección del asunto...”*

### **III. Metodología de Investigación**

El presente trabajo de investigación tiene un alcance exploratorio en cuanto pretende desarrollar un problema que no ha sido abordado por ningún artículo de investigación, por lo cual se requiere que el lector se familiarice con él. Recordemos que la investigación no tiene por objeto tratar en forma general la ética profesional del abogado, sino determinar la existencia de normas que permitan justificar el papel del abogado como “auxiliar” de la Administración Tributaria, tomando como referencia una ley promulgada el pasado veintiocho de setiembre del dos mil doce.

La metodología empleada para dar cumplimiento a cada uno de los objetivos específicos planteados fue la siguiente:

- 1) Recopilar información relacionada con la normativa que existe en materia de traspasos indirectos de bienes inmuebles**

Para cumplir con este objetivo fue necesario realizar una búsqueda exhaustiva en la página web del Sistema Costarricense de Información Jurídica (sistema que recopila las leyes y Reglamentos emitidos por la Asamblea Legislativa y el Poder Ejecutivo, respectivamente, en forma integral y concordada) para determinar cuáles son las leyes y reglamentos que regulan los denominados traspasos indirectos en Costa Rica, así como cualquier pronunciamiento emitido por la Dirección General de Tributación, la Procuraduría General de la República o el Registro Público.

**2) Determinar si existen actualmente deberes específicos establecidos en la normativa de la Ética Profesional del Abogado que pudieran justificar su papel como auxiliar de la Administración Tributaria en los traspasos indirectos de bienes inmuebles**

Para cumplir con este objetivo se efectuó una búsqueda detallada en la normativa emitida por el Colegio de Abogados de Costa Rica, que permitió determinar si existen principios, deberes y normas que le atribuyan directamente al abogado la obligación de contribuir con la recaudación de los impuestos.

**3) Determinar la disposición que tienen los abogados para asumir este rol de “auxiliares” de la Administración Tributaria y su conocimiento sobre los deberes de la ética profesional en relación con los traspasos indirectos de bienes inmuebles.**

Para cumplir con este objetivo fue necesario elaborar un instrumento de medición con un enfoque cualitativo, en cuanto la respuesta al problema no puede ser obtenida por sí sola a partir de la lectura del instrumento de medición, sino que se requiere de la formulación de consideraciones, interpretaciones y deducciones a partir de los resultados obtenidos del instrumento seleccionado para dar respuesta a este objetivo.

Por la naturaleza del campo de estudio, el diseño es no experimental de tipo transeccional o transversal descriptivo, ya que la recolección de datos se va dar en un

momento único de tiempo, pues el propósito de éste es describir variables en un momento determinado.

En cuanto al instrumento de medición de las variables, se elaboró un cuestionario que será aplicado exclusivamente a abogados, siendo la profesión el único requisito para ser parte de la población muestreada; otros factores como la edad, experiencia o género del encuestado serán tomados en cuenta para formular hipótesis adicionales en cuanto a variantes de la ética profesional, en razón de características particulares del profesional en Derecho.

Las preguntas consignadas en el cuestionario son de tipo mixto, el enunciado principal consta de una pregunta que puede ser respondida en forma positiva o negativa por parte del encuestado, quien podrá ampliar o justificar su respuesta en una sección de comentarios, en caso de que lo considere necesario. Lo anterior será de utilidad para establecer atenuantes, para aquellas respuestas que se encuentren “viciadas” por falta de información o incomprensión del tema, más que por una falta de ética por parte del encuestado.

El cuestionario se aplicará en un Congreso a realizarse el día 28 de noviembre del año 2012 en las instalaciones del Colegio de Abogados, ubicado en Zapote, San José. Los resultados obtenidos serán tabulados y a partir de éstos se analizará el problema planteado para complementar la información obtenida de los textos consultados.

#### **IV. Resultados**

1. En cuanto al objetivo número uno, al revisar la legislación vigente del Ordenamiento Jurídico Costarricense se pudo determinar que los trasposos indirectos en Costa Rica están regulados en la Ley 6999 (Ley del Impuesto sobre Traspaso de Bienes Inmuebles) la cual fue reformada recientemente por la Ley 9069 “Ley de Fortalecimiento de Gestión Tributaria” que entró en vigencia el pasado veintiocho de setiembre del dos mil doce. Además de esta norma, no existen otros

- códigos, leyes o reglamentos que se refieran a esta figura jurídica, ni tampoco a la existencia de algún otro tipo de impuesto que grave estos negocios jurídicos.
2. En cuanto al objetivo número dos, se estableció que los deberes éticos que deben cumplir los abogados en el ejercicio de su profesión se encuentran regulados en el Código de Deberes Jurídicos, Morales y Éticos del Profesional en Derecho. Dentro de este cuerpo normativo, hay artículos que efectivamente le atribuyen al abogado la obligación de velar por el acatamiento de las leyes, en los casos que sus clientes le encomiendan y cumplir celosamente con el deber de asesoría a sus clientes.
  3. En cuanto al objetivo número tres, por medio del instrumento de medición se obtuvieron los siguientes resultados:

### **Preguntas de tipo cerrado**

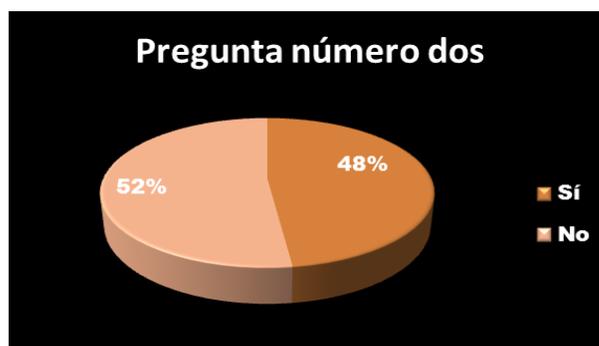
1. ¿Considera que forma parte de sus deberes dentro de la ética profesional advertir a su cliente que debe pagar el impuesto de traspaso en una cesión de acciones de una sociedad que es dueña de un inmueble, aun cuando ese traspaso no vaya a ser inscrito en el Registro?

Sí  No



2. ¿Cree usted que le corresponde al abogado, en cumplimiento de la ética profesional, fiscalizar el pago del impuesto de traspaso en aquellos traspasos indirectos en los que intervenga

Sí **24**                      No **26**



3. ¿Aun cuando el pago de impuesto en traspasos indirectos no sea requisito de inscripción como si lo es en los traspasos directos, incluiría usted el gasto del impuesto como parte de la cotización del trabajo?

Sí **26**                      No **23**                      N/R **1**



4. En su papel como asesor, tomando en consideración que el impuesto de traspaso en los traspasos indirectos es de difícil fiscalización por parte de Hacienda, se negaría usted a realizar una cesión de acciones en caso de que el cliente no quiera pagar el impuesto del traspaso?

Sí **31** No **18** N/R **1**



Las respuestas a las preguntas de tipo cerrado fueron las siguientes:

### **Preguntas de tipo cerrado**

5. ¿Le parece oportuno gravar con el Impuesto de Traspaso de Bienes Inmuebles a los traspasos indirectos?
6. ¿Cree usted que el abogado puede ser considerado un “auxiliar” de la Administración Tributaria para recaudar el impuesto de traspaso en los traspasos indirectos?
7. ¿Con cuál mecanismo, cree usted, que la Administración Tributaria podría fiscalizar el pago de este impuesto más eficientemente? ¿ La ley tiene vacíos?

Las preguntas de tipo abierto por su naturaleza y extensión no fueron objeto de tabulación, sin embargo las mismas fueron analizadas y consideradas para el capítulo de las conclusiones y recomendaciones.

## V. **Discusión de Resultados**

La encuesta revela que un 86% de los encuestados está de acuerdo con que es un deber ético del abogado informar a sus clientes la obligación de pagar el impuesto de traspaso, en los traspasos de acciones o cuotas de sociedades en los que simultáneamente se produce un traspaso indirecto de un bien inmueble.

No obstante lo anterior, solo un 48% estuvo de acuerdo en que le corresponde al abogado -en cumplimiento de la ética profesional- fiscalizar el pago del impuesto de traspaso en aquellos traspasos indirectos en los que intervenga, y un 52% es de la tesis contraria.

Dado que ninguno de los encuestados amplió sus respuestas, resulta difícil explicar las razones por las cuales la mayoría no está en disposición de fiscalizar el pago de este impuesto, limitando su deber meramente a informar al cliente de la obligación de pago de éste.

Resulta contradictorio a lo anterior, el resultado de la pregunta número tres en la cual se evidencia que un 52% de los encuestados estarían dispuestos a incluir dentro de su cotización de honorarios el monto correspondiente a este impuesto. Esto implicaría que al recibir el dinero en conjunto con el pago de honorarios, el encargado de hacer el pago es el abogado y por ende, se convierte informalmente en un recaudador del mismo.

Tomando en consideración los comentarios de muchos profesionales que respondieron las preguntas de tipo abierto, me atrevería a indicar que la reticencia a convertirse en un auxiliar de la Administración Tributaria se encuentra en el uso de la palabra “fiscalizador” del pago del impuesto, la cual está más asociada a la figura del Inspector de Hacienda, específicamente contratado para realizar esa función.

Lo rescatable de este resultado es que pareciera que los profesionales en Derecho si consideran un deber ético servir de auxiliares de la Administración Tributaria para calcular el

pago del impuesto, comunicarlo al cliente y recibir el monto correspondiente en conjunto con el pago de honorarios.

Finalmente, el resultado de la pregunta número cuatro nos refuerza la tesis que venimos desarrollando, al indicar que un 62% de los profesionales se negaría a realizar un traspaso indirecto de una propiedad si el cliente manifestara su negativa a pagar el impuesto.

## **VI. Conclusiones**

1. Con la reforma del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre el Traspaso de Bienes Inmuebles se generó un cambio en la legislación costarricense que afecta, indiscutiblemente, a una importante cantidad de negocios jurídicos que se producen diariamente; ya que en nuestro país es bastante común que las personas inscriban sus bienes a nombre de sociedades para luego traspasarlas a sus hijos o terceros, sin necesidad de pagar los impuestos de traspaso; o en el caso de los desarrolladores de condominios y proyectos urbanísticos, hacer más atractivas las ventas de los lotes.
2. Sí existen normas escritas que le asignan a los abogados deberes éticos relacionados con un compromiso profundo de asesoría para los clientes y una labor de contribuir con el cumplimiento del ordenamiento jurídico por parte de los clientes que recurren a su asistencia letrada. Específicamente en cuanto a nuestro objeto de estudio, el pago del impuesto de traspaso en los traspasos indirectos de propiedades.
3. Con base en estas normas éticas contenidas en el Código de Deberes Jurídicos, Morales y Éticos del Profesional en Derecho, sí es posible pensar en la labor del abogado como un auxiliar de la Administración Tributaria para la recaudación de este impuesto, aun cuando no exista una norma específica en la Ley creadora del tributo que así lo determine.
4. Según los resultados proyectados por el instrumento de medición, los profesionales en Derecho sí tienen claros estos principios éticos dentro de su función y estarían dispuestos a incluir, dentro de su gestión, la labor de informar al cliente sobre la obligación de pago del impuesto e inclusive recaudar el monto correspondiente dentro de su cotización de honorarios y gastos.

5. Los abogados muestran una clara reticencia a ser encargados formalmente del deber de fiscalización.
6. Es importante recalcar que hasta la fecha no ha sido propuesto, por parte de las autoridades correspondientes, un mecanismo para fiscalizar eficientemente el pago efectivo de este impuesto.

## **VII. Recomendaciones**

1. Realizar una campaña de divulgación conjunta entre el Colegio de Abogados de Costa Rica y el Ministerio de Hacienda que invite a los abogados a colaborar como potenciales auxiliares de la Administración Tributaria en la recaudación del pago de los impuestos, reforzando el papel relevante que cumplen frente a sus clientes como difusores del principio de la solidaridad tributaria.
2. La creación de estímulos económicos para los abogados que participen en traspasos indirectos podría ser una forma de promover el pago de este impuesto; para ello podría aprobarse una norma que le permita al abogado recibir un porcentaje del impuesto recaudado por su gestión.
3. Crear un registro oficial de accionistas en el Registro de Personas Jurídicas, que sea únicamente accesible a socios y representantes legales de las compañías correspondientes, en el cual deban inscribirse todos los traspasos de acciones para su validez. En este caso, cuando el traspaso implique la transferencia de la propiedad de un inmueble, el Registro podría cobrar de una vez el impuesto correspondiente, de la misma forma que procede en los casos de traspasos directos. En mi opinión, esa sería la forma más eficiente de mejorar la recaudación, sin embargo, tropieza en forma grosera con los más básicos principios del derecho comercial y la teoría de los títulos valores.

## VIII. Bibliografía

### LIBROS

---

Barrena, S. (2007) *La Razón Creativa. Crecimiento y finalidad del ser humano según C.S. Pierce*. España: Ediciones Rialp.

Benesch, H. (2009). *Atlas de Psicología I*. España: Ediciones Akal

De La Torre, F.J. (2000). *Ética y Deontología Jurídica*. España: Dykinson

Haba, E.P. (2004). *Elementos Básicos de Axiología General*. San José, Costa Rica: Editorial de la Universidad de Costa Rica

Fabelo, J.R. (2004). *Los Valores y sus Desafíos Actuales*. LibrosenRed

Olmeda, M.D.P. (2007) *Ética Profesional en el Ejercicio del Derecho México*: Miguel Angel Porrúa

Rhonheimer, M. (2000). *La Perspectiva de la Moral. Fundamentos de la Ética Filosófica*. España: Ediciones Rialp.

Rivero, E., Ojeda, M.E. y Arizmendi, P. (2007). *Ética Una Visión Global de la Conducta Humana*. México: Pearson

Toledo, V.F. (2007) *Introducción al Estudio de las Relaciones Internacionales*. Argentina: Eucasa

Villalobos, S. (2004) *Filosofía 3 Ética*. México: Editorial Umbral

## REVISTAS

---

Chinchilla, C. (2006). El Abogado ante la Moral, la Ética y la Deontología Jurídica. Revista de Ciencias Jurídicas, 106, 209-233

## LEGISLACIÓN

---

Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. (2004). Código de Deberes Jurídicos, Morales y Éticos del Profesional en Derecho. Recuperado el 21 de noviembre de 2012, de [http://www.abogados.or.cr/index.php?option=com\\_content&view=article&id=59&Itemid=69](http://www.abogados.or.cr/index.php?option=com_content&view=article&id=59&Itemid=69)

Procuraduría General de la República. (1985). Ley del Impuesto sobre traspaso de bienes inmuebles. Recuperado el 21 de noviembre de 2012, de [http://www.pgr.go.cr/Scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm\\_repartidor.asp?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=13266&nValor3=89981&param2=1&strTipM=TC&lResultado=1&strSim=simp](http://www.pgr.go.cr/Scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_repartidor.asp?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=13266&nValor3=89981&param2=1&strTipM=TC&lResultado=1&strSim=simp)

Procuraduría General de la República. (2012). Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria. Recuperado el 21 de noviembre de 2012, de [http://www.pgr.go.cr/Scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm\\_repartidor.asp?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=73336&nValor3=89973&strTipM=TC](http://www.pgr.go.cr/Scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_repartidor.asp?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=73336&nValor3=89973&strTipM=TC)