



DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Obligación Tributaria.
Palabras Claves: Obligación Tributaria.	
Fuentes de Información: Normativa y Jurisprudencia.	Fecha: 27/11/2013.

Contenido

RESUMEN.....	2
NORMATIVA.....	2
Determinación de la Obligación Tributaria.....	2
JURISPRUDENCIA	6
1. Deber de Iniciativa y el Nacimiento de la Obligación Tributaria.....	6
2. Determinación de la Obligación Tributaria y la Presentación de Declaraciones Rectificativas	9
3. Métodos de Determinación de la Obligación Tributaria	10
4. Determinación de la Obligación Tributaria y Potestades de la Administración Pública	18
5. Determinación de la Obligación Tributaria: Normativa Aplicable	22
6. Confirmación de la Obligación por Medio de la Administración Tributaria.....	24
7. Determinación de Oficio	49
8. Prescripción de la Determinación Oficiosa.....	51
9. Método Presuntivo en la Determinación de la Obligación Tributaria	53

RESUMEN

El presente informe de investigación reúne información sobre la Determinación de la Obligación Tributaria, para lo cual son aportados los extractos jurisprudenciales emanados de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal Contencioso Administrativo Sección VI, los cuales desarrollan los artículos 120 a 127 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual regula la materia.

NORMATIVA

Determinación de la Obligación Tributaria

[Código de Normas y Procedimientos Tributarios]¹

Artículo 120. **Deber de iniciativa.** Ocurredos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y demás responsables deben cumplir dicha obligación por sí mismos, cuando no proceda la intervención de la Administración Tributaria. Si esta intervención correspondiere, deben indicar los hechos y proporcionar la información necesaria para la determinación del tributo.

(Así corregida su numeración por el artículo 6 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que lo traspasó del antiguo 115 al actual).

Artículo 121. **Determinación por la Administración Tributaria.** La determinación por la Administración Tributaria es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributarios o su inexistencia.

(Así corregida su numeración por el artículo 6 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que lo traspasó del antiguo 116 al actual)

Artículo 122. **Determinación por los contribuyentes y uso de tecnologías para la gestión de los tributos.** La determinación debe efectuarse de acuerdo con las declaraciones juradas que presenten los contribuyentes y responsables en el tiempo y las condiciones establecidas por la Administración Tributaria, salvo cuando este Código o las leyes particulares fijen otro procedimiento. La declaración debe presentarse en los medios oficiales aprobados por la Administración.

Mediante resolución general, la Administración podrá disponer el empleo de otros medios según el desarrollo tecnológico existente. Cuando se utilicen medios electrónicos, se usarán elementos de seguridad tales como la clave de acceso, la firma digital u otros que la Administración le autorice al sujeto pasivo y equivaldrán a su firma autógrafa. Sin perjuicio de que la Administración pueda disponer el uso obligatorio de estos medios, estará autorizada para otorgar, a su discreción, incentivos a quienes los utilicen dentro de una escala de porcentajes de descuento del impuesto por pagar, diferenciada por rangos de contribuyentes, cuyo porcentaje máximo de descuento no podrá exceder del cinco por ciento (5%). De ser requeridas como obligatorias ciertas tecnologías que permitan mejorar la gestión de los tributos, tales inversiones serán deducibles de la base imponible del impuesto sobre las utilidades de los sujetos pasivos.

Asimismo, se autoriza a la Administración Tributaria a incentivar el uso de la ciencia y la técnica disponible, especialmente los pagos y registros electrónicos, mediante incentivos económicos para su uso por parte de los sujetos pasivos, que serán presupuestados y que no podrán exceder de la mitad del uno por ciento (1%) de la recaudación del año presupuestario anterior.

Debe entenderse por declaración jurada, la determinación de la obligación tributaria efectuada por los contribuyentes y responsables, bajo juramento, en los medios aludidos en los párrafos anteriores, con los efectos y las responsabilidades que determina este Código.

Los agentes de retención y percepción señalados en las leyes tributarias respectivas deberán presentar una declaración jurada en los medios que para tal efecto disponga la Administración Tributaria, por las retenciones o percepciones realizadas. El plazo para presentar la declaración jurada e ingresar los valores retenidos o percibidos será el que establezcan las leyes respectivas.

(Así corregida su numeración por el artículo 6 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que lo traspasó del antiguo 117 al actual)

(Así reformado por el artículo 1° de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria")

Artículo 123. Verificación de las declaraciones, los libros y los demás documentos.

Las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes y responsables y los registros financieros, contables y de cualquier índole, 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 tales efectos, esta puede practicar, dentro de la ley y por intermedio de los funcionarios debidamente autorizados, todas

las investigaciones, las diligencias y los exámenes de comprobación que considere necesarios y útiles.

Efectuada la verificación se debe cobrar la diferencia del 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.

(Así corregida su numeración por el artículo 6 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que lo traspasó del antiguo 118 al actual)

(Así reformado por el artículo 1° de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria")

Artículo 124. **Determinación de oficio.** Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas, o cuando las presentadas sean objetadas por la Administración Tributarias por considerarlas falsas, ilegales o incompletas, dicha Administración puede determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable, sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.

Asimismo, aunque se haya presentado la declaración jurada, la Administración Tributaria puede proceder a la estimación de oficio si ocurre alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros a que alude el inciso a) del artículo 104 (*) de este Código;
- b) Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten; y
- c) Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses.

Para los efectos de las disposiciones anteriores, se consideran indicios reveladores de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, los señalados en el inciso b) del artículo 116 (*) de este Código.

(Así corregida su numeración por el artículo 6 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que lo traspasó del antiguo 119 al actual)

() (Así reformado tácitamente por el artículo 3 de la indicada Ley de Justicia Tributaria, que corrió la numeración del antiguo artículo 110, que*

es ahora 104. Igualmente, el numeral 6 modificó el orden del antiguo artículo 111, que es ahora 116)

Artículo 125. **Formas de determinación.** La determinación por la Administración Tributaria se debe realizar aplicando los siguientes sistemas:

- a) Como tesis general sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria; y
- b) Si no fuere posible, sobre base presunta, tomando en cuenta los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan determinar la existencia y cuantía de dicha obligación.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los anteriores incisos, la determinación puede hacerse en forma provisional en los casos que señala el artículo 127 (*) de este Código.

(Así corregida su numeración por el artículo 6 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que lo traspasó del antiguo 120 al actual)

() (Así reformado tácitamente por el artículo 6 de la indicada Ley de Justicia Tributaria, que corrió la numeración del antiguo artículo 122, siendo ahora 127)*

Artículo 126. **Efectos de las liquidaciones o determinaciones tributarias de oficio.** Las liquidaciones o determinaciones tributarias de oficio serán previas o definitivas. Tendrán consideración de definitivas todas las practicadas mediante la comprobación por parte de los órganos de la fiscalización, de los hechos imponibles y su valoración, exista o no liquidación previa. Todas las demás tendrán carácter de determinaciones o liquidaciones previas.

Las obligaciones de los contribuyentes, determinadas de oficio por la Administración Tributaria, solo podrán modificarse en contra del sujeto pasivo, cuando correspondan a determinaciones o liquidaciones previas. En estos casos deberá dejarse constancia expresa del carácter previo de la liquidación practicada, los elementos comprobados y los medios de prueba concretos que se utilizaron.

(Así corregida su numeración por el artículo 6 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que lo traspasó del antiguo 121 al actual)

(Así reformado por el artículo 1º de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

Artículo 127. **Determinación provisional de tributos vencidos.** Cuando los contribuyentes o responsables no presenten declaraciones juradas por uno o más períodos fiscales y la Administración Tributaria conozca por declaraciones o determinación de oficio la medida en que les ha correspondido tributar en períodos anteriores, los debe emplazar para que dentro del término de treinta días presenten las declaraciones juradas y paguen el impuesto correspondiente.

Si dentro de dicho plazo los contribuyentes o responsables no regularizan su situación, la Administración Tributaria, sin otro trámite, puede iniciar el procedimiento de ejecución para que paguen, a cuenta del tributo que en definitiva les corresponda ingresar, una suma equivalente a tantas veces el total del tributo declarado o determinado por el último período fiscal, cuantos sean los períodos por los cuales dejaron de presentar declaraciones juradas, con un mínimo de diez salarios base y un máximo de cincuenta salarios base. En este caso, solo proceden las excepciones previstas en el artículo 35 del presente Código, o la presentación de la declaración o las declaraciones juradas, juntamente con el pago del impuesto conforme a estas. En caso de que no se conozcan los importes de los tributos de períodos anteriores, se impondrá el mínimo establecido en este apartado.

(Así corregida su numeración por el artículo 6 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que lo traspasó del antiguo 122 al actual)

(Así reformado por el artículo 1° de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria")

JURISPRUDENCIA

1. Deber de Iniciativa y el Nacimiento de la Obligación Tributaria

[Sala Primera]ⁱⁱ

Voto de mayoría:

“IV. En lo medular, la casacionista apunta, el plazo prescriptivo debe contabilizarse a partir del hecho generador del tributo, que en su opinión se da con la inscripción del automotor. El Tribunal indicó, conforme al canon 10 de la Ley 7088 es obligación del adquirente del vehículo exonerado pagar el impuesto, para lo cual tiene además un *“deber de iniciativa”*, establecido en el ordinal 120 del CNPT, por el cual, debe informar a la AT sobre el hecho generador, si ese fuere el caso. Agregan los juzgadores, el impuesto sobre la transferencia de vehículos internados en el país con exoneración de

impuestos, al ser materia de exoneraciones tributarias, posee reglas sobre la prescripción distintas a las establecidas para la determinación y cobro de tributos comunes. Argumentan, el automotor internado al país fue objeto de la emisión de un acto administrativo declaratorio de un derecho de exención o dispensa de la obligación tributaria, que conforme al mandato 47 de la Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones, no. 7293 (en adelante Ley 7293), mientras se encuentre vigente, suspende el inicio del plazo de la prescripción. Añaden, por ello, resulta inadecuada la tesis que externa la demandante, en cuanto a que el plazo extintivo debe computarse a partir de la fecha del traspaso del automóvil, -30 de enero de 2001-, data del hecho generador del tributo en cuestión, ya que, desde el 29 de abril de 1997, se había extendido por la Dirección General de Hacienda, Departamento de Exenciones, la nota de exoneración número 012264. Así, refieren, desde ese momento, el automotor placas 294023 ha contado con un acto administrativo que declaró el derecho de exención tributaria, el cual se ha mantenido vigente. Así, apuntan, conforme al numeral 47 de la Ley 7293, el plazo de prescripción se encontraba suspendido, hasta tanto se dictara una declaratoria de ineficacia de la exoneración, o se realizara el pago del tributo, según los términos indicados en los preceptos 37 y siguientes de la Ley 7293, hechos que en el presente caso, no se presentaron. Expresan los enjuiciadores, como el adquirente tampoco realizó el pago del impuesto adeudado, con base en el canon 120 del CNPT, el plazo de fenecimiento de la acción para reclamar el pago del tributo, inició en el momento cuando el contribuyente, por su deber de iniciativa, le informó a la AT la existencia de esa obligación tributaria. Concluyen, tal circunstancia sucedió en este caso, el 7 de abril de 2008, cuando la actora presentó ante la DGA, una solicitud para declarar prescrita la obligación tributaria sobre el vehículo placas 294023. Observa esta Sala, según los hechos tenidos por demostrados en el fallo recurrido, número 2 y 3, por escritura pública otorgada ante la notaria Gabriela Patricia Porras Arias, a las 17 horas del 26 de enero de 2001, la actora adquirió el automotor placas 294023, vehículo que fue inscrito a su nombre en el Registro Nacional el 30 de ese mes y año. También se tuvo por probado, que el Registro consignó en el asiento de inscripción del automóvil, la falta de pago de los impuestos de nacionalización, al incluir nota indicando: “*NACIONALIZADO DEBE 30%*”, hechos que además, no son controvertidos. En cuanto al cargo, la disposición 10 de la Ley 7088, establece el pago de un tributo respecto de automotores internados en el país con exoneración de impuestos. Dicho precepto, en su inciso c), dispone, que el porcentaje dispuesto en el inciso b), a saber, 30% del valor aduanero establecido en la póliza de desalmacenaje, debe pagarse cuando el automotor sea traspasado. Asimismo, refiere en sus incisos d) y f), que el Registro Público no inscribirá la transferencia de “*...ningún vehículo, si el adquirente no adjuntara la constancia de pago a los documentos de inscripción...*” Tal posición es conteste con lo establecido por el numeral 47 de la Ley 7293, Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones, el cual suspende el plazo de

prescripción de la determinación y cobro de los tributos inicialmente dispensados, mientras se mantenga vigente el acto que al efecto confiere la exoneración. De lo anterior, resulta, en efecto, el hecho generador para el pago del impuesto que establece el cardinal 10 de la Ley 7088, se produce en el momento del traspaso del vehículo originalmente exonerado. Con anterioridad a dicho evento, el plazo de prescripción se encontraba suspendido, no obstante, tal suspensión llega a su fin, conforme al canon 10 de la Ley 7088, en el momento del traspaso. Ello, porque, conforme a la disposición de referencia, en el caso de interés, procedería cancelar el tributo, una vez celebrada la escritura pública de compraventa del bien y presentada ésta al Registro, órgano que actúa como ente recaudador. La norma 10 de cita, confiere al Registro Público, el carácter de entidad recaudadora del impuesto, competencia que le resulta obligatoria, al punto de imposibilitar la inscripción del vehículo a falta de pago del arancel de referencia. De lo expuesto, en criterio de esta Cámara, para el caso concreto, el inicio del plazo de la prescripción debe computarse a partir del momento cuando el Registro Público tuvo conocimiento del traspaso del automotor, pues es ese el momento en el cual, la Administración pudo reclamar el pago del tributo por haber sido puesta en conocimiento del hecho generador. Nótese que no obstante estar imposibilitado para ello, en virtud de la obligación dispuesta por ley que le impone el deber de recaudar el referido tributo, el Registro procedió a inscribirlo, dejando constancia sobre la falta de pago del impuesto correspondiente al 30% del valor arancelario. A partir de ese momento, la Administración responsable del acto, quedó informada no solo del hecho generador, sino también de su falta de pago. Si bien el precepto 120 del CNPT refiere que los contribuyentes deben cumplir por sí mismos las obligaciones tributarias derivadas del hecho generador, obligándoles adicionalmente a proporcionar la información necesaria para la determinación del tributo, es claro, que tal circunstancia tuvo lugar con el traspaso del automotor. Ello es evidente, conforme a la nota que se consigna en el asiento registral del auto placas 294023, por la cual indica que no fueron cancelados los impuestos que ordena el canon 10 de la Ley 7088, quedando claro que tuvo conocimiento de la ocurrencia del hecho generador, tanto como de la falta de pago del tributo debido. Por consiguiente, la Administración tuvo conocimiento del hecho a partir de su presentación al Registro, por lo que es esa la fecha a partir de la cual da inicio el cómputo del plazo prescriptivo. Tomando en cuenta que el traspaso a favor de la actora del vehículo placas 294023, fue inscrito por el Registro Público el día 30 de enero de 2001, conforme al mandato 51 del CNPT, el plazo de prescripción para exigir el pago del tributo y sus intereses, venció el 1° de enero de 2005, pues a esa data, habían transcurrido tres años, desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquél cuando el tributo debió pagarse. En consecuencia es claro que a la fecha en que la actora solicitó se declarara prescrito el cobro del impuesto ante la Administración, el 7 de abril de 2008, el plazo para reclamar el pago del tributo se había cumplido, por lo que procede acoger el cargo.”

2. Determinación de la Obligación Tributaria y la Presentación de Declaraciones Rectificativas

[Sala Primera]ⁱⁱⁱ

Voto de mayoría

“VII. Sobre las declaraciones rectificativas presentadas en agosto de 2003 . La disposición 130 del CNPT en lo que interesa señala: *“Responsabilidad de los declarantes. Las declaraciones juradas o manifestaciones que formulen los sujetos pasivos se presumen fiel reflejo de la verdad y responsabilizan al declarante por los tributos que de ellas resulten, así como por la exactitud de los demás datos contenidos en tales declaraciones. / Asimismo, los sujetos pasivos podrán rectificar sus declaraciones tributarias, teniendo en cuenta los siguientes aspectos: a) (...). b) **Toda declaración que el sujeto pasivo presente con posterioridad a la inicial, será considerada rectificación de la inicial o de la última declaración rectificadora, según el caso.”* (El destacado es suplido). Esta norma fue aplicada por el Tribunal junto con el artículo 53 inciso b) ibídem, según el cual el curso de la prescripción se interrumpe por la determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo. La recurrente introduce una categorización particular para señalar que no toda declaración rectificativa es determinativa, por lo que no necesariamente interrumpe el plazo de prescripción. Al respecto no comparte la Sala este criterio, a la luz de los artículos 120 y 121 del cuerpo normativo relacionado, que se regulan la determinación de la obligación tributaria. El primero de ellos dispone: *“Deber de iniciativa. Ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y demás responsables deben cumplir dicha obligación por sí mismos, cuando no proceda la intervención de la Administración Tributaria. Si esta intervención correspondiere, deben indicar los hechos y proporcionar la información necesaria para la determinación del tributo.”*. Además el 121 ibídem señala: *“Determinación por la Administración Tributaria. **La determinación por la Administración Tributaria es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributarios o su inexistencia.**”* (El destacado es suplido). Al ser interpretadas de manera sistemática ambas normas, se llega a concluir que la determinación de la deuda tributaria abarca ambos supuestos, esto es, la existencia o inexistencia de una suma a cargo del contribuyente, porque lo determinante es que se esté en el supuesto del hecho generador, no así que los procedimientos de cálculo definidos a partir del hecho generador arrojen un saldo a favor del Estado. Si bien la última norma se ocupa de la determinación que realiza la Administración, a juicio de la Sala, y siguiendo el principio de razonabilidad constitucional, aunado al criterio hermenéutico de la analogía (art. 6 CNPT) tanto en la determinación de la Administración, como en la del contribuyente, podría obtenerse un saldo cero, sin que pierda la naturaleza de determinación. Así las cosas, las declaraciones rectificativas presentadas por la actora en agosto de 2003 para los**

periodos 2000 y 2001, tal y como indicó el Tribunal, sí tienen el efecto interruptor de la prescripción aunque reporten que no corresponde el pago de suma alguna. Coincide esta Sala con el Tribunal en la línea de que el Reglamento, y –debe agregarse- las directrices, al introducir distinciones que la ley no contiene, por jerarquía normativa, deben desaplicarse, pues según el CNPT toda declaración rectificativa posterior tiene efecto determinativo, al margen del saldo que arroje. Así las cosas, por las razones explicitadas, estas declaraciones rectificativas presentadas en agosto de 2003 para los periodos fiscales 2000 y 2001, tienen efecto interruptor de la prescripción, tal y como señaló el Tribunal. En suma, por los motivos expuestos, deben denegarse el primer y segundo reparos.

3. Métodos de Determinación de la Obligación Tributaria

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]^{iv}
Voto de mayoría

“IV. RESPECTO A CUANDO ES PROCEDENTE LA APLICACIÓN DE UN MÉTODO DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE PRESUNTA: En este asunto en lo medular, se viene discutiendo el tema de cuando debe aplicarse un método de determinación tributaria bajo estimación directa o base cierta, y lo más importante para este caso, cuando la Administración Tributaria se encuentra habilitada para aplicar el método de estimación indirecta o sobre base presunta, para determinar una obligación tributaria. En ese sentido, esta sección de este Tribunal, ya había realizado un análisis detallado de los distintos métodos de determinación de la obligación tributaria en la sentencia número 1868-2009 de las dieciséis horas con veinte minutos del tres de setiembre del dos mil nueve, la cual es conveniente citar un extracto de la misma, con la finalidad de determinar los parámetros que se deben aplicar al caso concreto. En lo concerniente indica la resolución indicada, lo siguiente:

“IV. SOBRE LOS MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. *Para una mejor comprensión de lo que de seguido se analizará, este Tribunal estima necesario referirse a los distintos métodos de determinación de la obligación tributaria que contempla nuestro ordenamiento jurídico. En términos generales, la determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos, destinados a establecer en cada caso, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación impositiva. Debe señalarse que en nuestro medio, rige el principio de la autodeterminación de la obligación tributaria, según la cual es el propio sujeto pasivo quien determina sus obligaciones tributarias, a través de la declaración que se realiza al finalizar el período fiscal de cada tributo. Lo anterior se desprende de los artículos 120 y 122 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Ahora bien, ello no obsta que la Administración Tributaria, en ejercicio de las potestades de fiscalización que le*

son propias, pueda verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y determinar si lo declarado, corresponde a la carga tributaria que corresponde a cada sujeto, según su capacidad económica. En este sentido, el numeral 121 del citado Código dispone que "La determinación por la Administración Tributaria es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributarios o su inexistencia." Interesa analizar dos de las formas para determinar la base imponible de los tributos, que regula el ordinal 125 del CNPT. De pleno inicio y como regla general, debe aplicarse **el método de estimación directa o de base cierta**, el cual es definido por la norma de cita como aquél en que se toman en cuenta los elementos que permiten conocer en forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria. De esta forma, considerando el conjunto de deberes formales de carácter contable o registral que se imponen a los contribuyentes, es factible que por medio de las declaraciones, libros y registros comprobados administrativamente, documentos justificantes y en general, de la contabilidad concreta del sujeto pasivo, se pueda establecer con bastante precisión el monto de sus ingresos, gastos e incrementos patrimoniales. Se afirma, por ello, que el método de estimación directa se sirve de datos reales que resultan de la declaración del sujeto obligado y de su contabilidad, a la que debe ajustarse dicha declaración. Señala también el canon 125 indicado que si no fuere posible aplicar el método sobre base cierta, puede utilizarse **el método de estimación indirecta o sobre base presunta**, esto es, tomando en cuenta los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan determinar la existencia y cuantía de dicha obligación . En este sentido, se acude a indicios razonables que pueden extraerse o elaborarse de la propia situación tributaria del contribuyente, sobre la base de sus actividades o de la de otros en una situación similar. Es necesario recalcar eso sí, que la utilización del método de estimación por base presunta es excepcional, restrictiva y subsidiaria, esto es, solo procede si no es posible estimar la obligación tributaria sobre base cierta. Lo anterior no solo porque así lo indica el numeral 125 citado, sino también porque ello se desprende de la interpretación armónica de varias normas del citado Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Así, el artículo 124 del CNPT faculta a la Administración Tributaria a realizar una determinación oficiosa cuando el contribuyente no haya presentado declaraciones juradas, o cuando habiéndolas presentado, hayan sido objetadas por los órganos tributarios por considerarlas falsas, ilegales o incompletas. Indica también la norma que esa determinación oficiosa de la obligación tributaria del contribuyente o responsable puede realizarse en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla. Finalmente, señala que aunque se haya presentado la respectiva declaración, la Administración Tributaria puede proceder a la estimación de oficio si ocurre alguna de las circunstancias siguientes: a) Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros a los que se encuentra obligado de conformidad con el inciso a) del artículo 104 de ese mismo

código. b) Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten; y c) Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses. Para los efectos de las disposiciones anteriores, se consideran indicios reveladores de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, los señalados en el inciso b) del artículo 116 del citado código. Aunado a lo anterior, el ordinal 116 del mismo cuerpo normativo cuando regula los elementos que se tomarán en cuenta para verificar y determinar la obligación tributaria, establece expresamente en su inciso b) que ante la ausencia de libros y registros, de documentación o de ambos; o cuando a juicio de la Administración los mismos fueran insuficientes o contradictorios, se deben tener en cuenta los indicios que permitan estimar la existencia y medida de la obligación tributaria. Recalca la norma de cita que sirven especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación; el volumen de las transacciones de toda clase e ingresos de otros períodos; la existencia de mercaderías y productos; el monto de las compras y ventas efectuadas; el rendimiento normal del negocio o explotación objeto de la investigación o el de empresas similares ubicadas en la misma plaza; los salarios, alquiler del negocio, combustibles, energía eléctrica y otros gastos generales; el alquiler de la casa de habitación; los gastos particulares del contribuyente y de su familia; el monto de su patrimonio y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Tributaria o que ésta reciba o requiera de terceros. Finalmente, el artículo 18 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria establece que "...Cuando la Administración Tributaria pretenda acudir al método de base presunta a que se refiere el artículo 125, inciso b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, deberá demostrar y motivar la existencia de alguna de las circunstancias a que se refiere el artículo 124, incisos a), b) y c) de dicho cuerpo legal..." De las normas citadas, podemos concluir que, el método principal de determinar la obligación tributaria es, sin duda, la estimación sobre base directa o cierta, por la seguridad que reviste al disponer la Administración Tributaria de los antecedentes necesarios y relacionados con el hecho generador que le permiten valorar la efectividad y magnitud económica de las circunstancias contenidas en él. Si esa estimación resultara imposible, la Administración estaría habilitada para utilizar un método subsidiario, sea, la estimación sobre base indirecta, indicios o presunciones. Debe insistirse, eso sí, que la utilización de este método presuntivo estaría condicionada a que se demuestre la existencia de alguna de las causales taxativas que señala el numeral 124 en relación con el 116 del CNPT; lo que supone el deber ineludible de motivar, en cada caso concreto, cuál de esas circunstancias ha acaecido. Finalmente, es claro también que esa estimación presuntiva, por ser excepcional y subsidiaria, debe respetar los límites de la discrecionalidad administrativa que detalla, entre otros, los numerales 15, 16 y 160 de la Ley General de la Administración Pública, a saber, las reglas unívocas de la ciencia, de la técnica, la lógica, razonabilidad, justicia, conveniencia."

Según lo expuesto de forma clara en el extracto citado de la sentencia emitida por esta misma Sección de este Tribunal Contencioso Administrativo, se pueden precisar los puntos expuestos a efectos de ser aplicados a las circunstancias del caso que nos ocupa. En ese orden de ideas, este órgano jurisdiccional llega a las siguientes consideraciones: **1)** Existe el principio de autodeterminación de la obligación tributaria, que en el caso del impuesto sobre la renta es muy claro, ya que los contribuyentes deben presentar su declaración al finalizar el período fiscal. Es decir, la regla general es que el contribuyente determina ante la Administración Tributaria su propia obligación tributaria, en ese caso del impuesto sobre la renta; **2)** Dentro de las potestades de fiscalización otorgadas por el ordenamiento jurídico a la Administración Tributaria, ésta se encuentra facultada para verificar si los contribuyentes han cumplido adecuadamente con las autodeterminaciones de sus obligaciones tributarias; **3)** Esta facultad de la Administración Tributaria, de verificar la determinación de los tributos, la puede hacer, según lo dispuesto en el artículo 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sobre una estimación directa o base cierta. Este primer método se aplica como regla general, cuando la Administración Tributaria puede extraer información con base en los deberes formales que los contribuyentes deben cumplir en materia contable, como declaraciones, libros, registros, documentos justificantes entre otros, según lo regula el numeral 128 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, entre otras normas tributarias. En palabras sencillas, la base cierta se determina con la información o datos reales de la contabilidad que lleve el contribuyente; **4)** Ahora bien, en defecto de que la Administración Tributaria se vea imposibilitada de poder aplicar el método de determinación de la obligación tributaria por estimación directa o base cierta, debe acudir a la estimación indirecta o de base presunta; **5)** Precisamente, el artículo 124 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es la norma que indica cuales son los casos que habilitan a la Administración Tributaria a utilizar una determinación indirecta o sobre base presunta. En ese sentido, dicho numeral dispone:

ARTICULO 124. Determinación de oficio. Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas, o cuando las presentadas sean objetadas por la Administración Tributarias por considerarlas falsas, ilegales o incompletas, dicha Administración puede determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable, sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.

Asimismo, aunque se haya presentado la declaración jurada, la Administración Tributaria puede proceder a la estimación de oficio si ocurre alguna de las circunstancias siguientes:

a) Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros a que alude el inciso a) del artículo 104 de este Código;

b) Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten; y

c) Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses.

Para los efectos de las disposiciones anteriores, se consideran indicios reveladores de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, los señalados en el inciso b) del artículo 116 de este Código.

Esta norma es clara en establecer que la aplicación de la base presunta, se puede aplicar en las estimaciones de oficio, por las siguientes circunstancias: **a)** El contribuyente no presente del todo su declaración jurada, y la Administración Tributaria se vea imposibilitada con la información que cuente de determinar de forma directa o cierta la obligación Tributaria; **b)** El contribuyente presenta su declaración jurada. Sin embargo, la Administración Tributaria objeta esa declaración por lo siguientes motivos taxativos: **Primero:** El contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros a que alude el inciso a) del artículo 104 de este Código; **Segundo:** El contribuyente no presente los documentos justificativos de las operaciones contables; **Tercero:** El contribuyente no proporcione los datos e informaciones que se le soliciten por parte de la Administración Tributaria; **Cuarto:** La contabilidad sea llevada por el contribuyente en forma irregular o defectuosa; **Quinto:** Los libros que debe llevar el contribuyente tengan un atraso mayor de seis meses. Nótese que estos cinco supuestos, que este Tribunal los sintetizó con base en lo expuesto en la norma citada, tienen en común el hecho de que el contribuyente lleva mal o en desorden su contabilidad o en general la información es insuficiente o imprecisa y esto provoca que la Administración Tributaria sea vea imposibilitada de realizar una determinación oficiosa sobre base cierta, ya que los datos con que cuenta no la conducen a la seguridad y certeza necesaria para realizar una determinación directa. Ahora bien, el citado artículo del Código de Normas y Procedimientos Tributarios debe ser relacionado para el caso que nos ocupa con el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en lo pertinente para el dictado de esta sentencia indica lo siguiente:

ARTICULO 13. Otras rentas presuntivas. Para los contribuyentes que sean personas físicas, independientemente de la nacionalidad y el lugar de celebración de los contratos, así como para las empresas individuales de responsabilidad limitada y las empresas individuales que actúen en el país, se presumirá que, salvo prueba directa o indirecta en contrario, obtienen una renta mínima anual por los conceptos siguientes:

a) Prestación de servicios en forma liberal: todo profesional o técnico que preste servicios sin que medie relación de dependencia con sus clientes, que no presente declaración sobre la renta cuando corresponda y, por ende, no cancele el impuesto

correspondiente o no emita los recibos o comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria, como lo establece esta Ley, o que incurra en alguna de las causales establecidas en los incisos 1) y 2), del presente artículo, se presumirá que obtiene una renta neta mínima anual de acuerdo con la clasificación siguiente:

i) Médicos, odontólogos, arquitectos, ingenieros, abogados y notarios, agrimensores, contadores públicos, profesionales de las ciencias económicas, y corredores de bienes raíces, el monto equivalente a trescientos treinta y cinco (335) salarios base. (...)

(...) Las presunciones establecidas en este artículo se aplicarán si ocurre alguna de las siguientes causales:

1. Que no presenten la declaración de la renta.

2. Que no lleven las operaciones debidamente registradas en los libros legales y amparadas por comprobantes fehacientes y timbrados, cuando corresponda.

Las presunciones establecidas en este artículo no limitan las facultades de la Administración Tributaria para establecer las rentas netas que realmente correspondan, por aplicar las disposiciones de esta Ley y del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. (...)

De esta norma se extraen supuestos similares a los comentados anteriormente del artículo 124 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que cabe resaltarlos de la siguiente forma: **a)** La norma está diseñada principalmente para los casos de contribuyentes que desarrollen profesiones liberales; **b)** Esos profesionales se les aplicará la renta presunta si no presentan del todo su declaración del impuesto sobre la renta; **c)** También se aplica renta presuntiva si estos profesionales no emiten los recibos o comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria y como establece la Ley; **d)** En general, la renta presuntiva se aplica cuando los profesionales indicados en la norma citada, no lleven las operaciones debidamente registradas en los libros legales y amparadas por comprobantes fehacientes y timbrados, cuando corresponda. En resumen, la Administración Tributaria se encuentra habilitada de aplicar la renta presunta cuando un profesional liberal, no presente los comprobantes de sus ingresos o lleve una mala contabilidad de su oficina de servicios profesionales, sea que haya o no presentado la declaración del impuesto sobre la renta, es decir, es obligación de este tipo de contribuyentes, llevar su contabilidad de forma adecuada y ordenada, así como contar con los respaldos documentales de las operación que realicen y que generen honorarios profesionales o ganancias producto de la práctica profesional; **6)** La Administración Tributaria, cuando se ve obligada a aplicar una estimación indirecta o sobre base presunta, debe demostrar los supuestos de hecho que se han venido analizando. Si la Administración Tributaria demuestra esas circunstancias dentro del procedimiento administrativo

tributario determinativo, le corresponde al contribuyente la carga de probar que los hechos demostrados por la Administración Tributaria, no son ciertos. Esto precisamente lo establece el numeral citado de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al indicar "se presumirá que, salvo prueba directa o indirecta en contrario". En este mismo sentido, esta obligación de la Administración Tributaria de comprobar los hechos que le impiden utilizar una determinación tributaria sobre una base cierta o directa, por lo que la habilita a aplicar una base presunta, viene establecida en el párrafo final del artículo 18 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, que dispone:

"Artículo 18.— (...) Cuando la Administración Tributaria pretenda acudir al método de base presunta a que se refiere el artículo 125, inciso b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, deberá demostrar y motivar la existencia de alguna de las circunstancias a que se refiere el artículo 124, incisos a), b) y c) de dicho cuerpo legal."

Ahora bien, si la Administración Tributaria cumplió con demostrar los supuestos que la habilitan a aplicar una determinación tributaria sobre base presunta, le corresponde al contribuyente desvirtuar lo comprobado por la Administración Tributaria, aportando prueba que demuestre lo contrario. En otras palabras, probados los supuestos que le permiten a la Administración Tributaria aplicar una renta presunta, en el caso del impuesto sobre la renta, el contribuyente tiene la carga de probar que esos supuestos no son ciertos. Justamente aquí debe aplicarse lo dispuesto en el numeral 19 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, que establece:

"Artículo 19. Carga de la prueba. La carga de la prueba incumbe a la Administración Tributaria respecto de los hechos constitutivos de la obligación tributaria material, mientras que incumbe al contribuyente, responsable o declarante respecto de los hechos impeditivos, modificativos o extintivos de la obligación tributaria. En ese sentido, corresponderá a estos últimos, según el caso, demostrar los hechos que configuren sus costos, gastos, pasivos, créditos fiscales, exenciones, no sujeciones, descuentos y en general los beneficios fiscales que alega existentes en su favor."

Precisamente, esta misma Sección de este Tribunal Contencioso Administrativo, analizó los alcances y la interpretación adecuada sobre la carga de la prueba en materia tributaria, según lo establecido en el artículo citado. En este sentido, mediante sentencia número 1270-2009 dictada a las dieciséis horas con veinte minutos del veintiséis de junio del dos mil nueve, se indicó en lo pertinente para el dictado de esta sentencia, lo siguiente:

"IX. Sobre la carga de la prueba. Por otra parte, estima este Tribunal, la demostración de la convergencia del hecho condicionante que da cabida al efecto sancionador, es un aspecto que solo incumbe a la Administración Tributaria. No comparte este órgano colegiado lo expresado por la Administración en cuanto señala que en materia

tributaria, la carga de la prueba siempre incumbe al contribuyente. El numeral 19 del Reglamento General de Gestión Fiscalización y Recaudación Tributaria señala que la carga probatoria incumbe al Fisco en lo que atañe a los hechos constitutivos de la obligación tributaria material y al sujeto pasivo respecto de los hechos impeditivos, modificativos o extintivos de ese deber contributivo. Por su parte, ante la remisión general que en materia de procedimiento hacen los ordinales 77 y 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios a la Ley General de la Administración Pública y el Código Procesal Civil, resultan aplicable el precepto 317 de ese último cuerpo normativo. Esto implica en cada caso, un análisis de la atribución del deber demostrativo, que no en todos los casos ha de trasladarse al sujeto pasivo. Dentro de un marco casuístico, la carga probatoria debe distribuirse entre las partes en conflicto, de manera tal que el denominado "onus probandi", corresponde a quien se encuentre en posibilidad más próxima y en mejores condiciones para ofrecer las probanzas al procedimiento. En este sentido puede verse el fallo 212 de las 8:15 horas del 25 de marzo del 2008 y número 300 de las 11:25 horas del 26 de marzo del 2009, ambos de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Ergo, no debe asignarse el deber de acreditación en todos los casos al contribuyente, cuando sea la Administración quien está en posición más favorable para aportar los elementos que permitan determinar un aspecto fáctico relevante. En ese sentido, en el marco del ejercicio sancionador tributario, el mismo numeral 18 del Reglamento de previa cita señala que: "La determinación de los tributos, la imposición de las sanciones, y en general toda decisión de la Administración Tributaria deberá fundarse en los hechos que aparezcan probados en el respectivo expediente." Con ello, como se ha dicho, se impone el deber de la Administración de acreditar la existencia de alguna de las causas que justifiquen la imposición del efecto represivo dispuesto en el citado numeral 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a modo de requisito de validez de tal consecuencia. Así también lo establece el canon 148 ibidem en cuanto expresa: "En todos los casos, a la Administración Tributaria le corresponde acreditar, según el principio de libre valoración de la prueba y mediante el procedimiento sancionador referido en esta sección, que el sujeto pasivo es el autor de las infracciones". Sin embargo, en aplicación del citado ordinal 317 del Código Procesal Civil, es claro que cuando el Fisco ha establecido mediante el procedimiento determinativo la existencia de irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones formales y/o materiales y luego en sede sancionatoria se establece la concurrencia de los criterios que permiten hacer surgir la sanción administrativa, es el fiscalizado quien debe traer al proceso los elementos que establezcan su desvinculación con la conducta reprochada o bien, las causas que le liberen de la responsabilidad ante la Administración."

Aplicando lo expuesto por este mismo Tribunal en la sentencia citada, al caso particular que nos ocupa, si la Administración Tributaria ha tenido por probado dentro del procedimiento administrativo tributario determinativo, la existencia de los

supuestos que la habilitan a aplicar una estimación tributaria utilizando una base presunta, le corresponde al contribuyente aportar el material probatorio, sea en la sede administrativa o en la jurisdiccional, que demuestre que los supuestos de hecho establecidos en el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el numeral 124 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, no se presentan. En general, si la Administración Tributaria, cumple con todo lo explicado en este considerando, se encuentra habilitada a utilizar una determinación tributaria realizada con una base presunta o indirecta, que es justamente lo que sucedió en este caso, y que de seguido será objeto de análisis por parte de este órgano jurisdiccional.”

4. Determinación de la Obligación Tributaria y Potestades de la Administración Pública

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]
Voto de mayoría

“I V. SOBRE LAS POTESTADES DE FISCALIZACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. De previo a ingresar en el examen de fondo del presente proceso es necesario realizar una breve referencia a la justificación normativa, lógica, contenido y alcances de las potestades de fiscalización con que cuentan las Administraciones Tributarias. El deber de contribuir con las cargas públicas se encuentra positivizado en el canon 18 de la Carta Magna, norma que viene a constituirse como pilar esencial dentro de la dinámica de las relaciones jurídico-tributarias en el régimen fiscal patrio. Tal mandato se complementa con el numeral 121 inciso 13 de la Constitución Política que fija la reserva de ley relativa en la creación de tributos. Desde ese plano, la función medular de la Administración Tributaria se enmarca en la concreción de acciones para tangibilizar un adecuado y sano control del deber contributivo aludido, lo que se concreta en el ejercicio de potestades determinativas y de fiscalización, desarrolladas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante CNPT), las cuales, valga decir, no son irrestrictas y al igual que cualquier otra potestad pública, constituyen manifestaciones del poder público que se hallan sujetas al bloque de legalidad, tal y como disponen el numeral 11 de la Carta Magna, y 11, 12.1, 13, 128 y 158 de la Ley General de la Administración Pública, lo que incluye la sujeción a las reglas de la ciencia, técnica, proporcionalidad y razonabilidad, precisamente a las que hace referencia el numeral 16 de la Ley no. 6227. Desde este plano, es precisamente dicha potestad la que faculta o empodera al Estado a exigir a los particulares su deber de contribución o bien, establecer cuadros de excepciones a la aplicación de los deberes contributivos. De este modo, se impone un doble deber en las relaciones jurídico tributarias: el contributivo por parte de los sujetos pasivos, a fin de financiar los gastos públicos y por otro, el deber estatal de exigir el tributo en condiciones de igualdad a quienes cuya situación, ponga de manifiesto una capacidad económica

susceptible de ser sometida a una carga determinada. Cabe precisar con todo, el conferimiento de esos poderes jurídicos, como toda potestad, constituye no solamente manifestaciones de poder público sino además, verdaderas obligaciones jurídicas para las entidades públicas, ya que exigen la adopción de las acciones que son propias de las competencias asignadas por el ordenamiento jurídico. Ello es inherente a la dimensión positiva del citado principio de legalidad, según la cual, la atribución de potestades para el cumplimiento de fines públicos conlleva la obligación de ejercitarlas en aras, precisamente, de lograr esos cometidos. Desde ese plano, la fiscalización debida en materia tributaria busca una correcta conducta contributiva de parte de los sujetos pasivos tanto a nivel cualitativo como cuantitativo. Empero, este ejercicio tributario no es irrestricto, está sujeto a límites infranqueables que precisan el desarrollo de tales potestades y que fungen como medidas de aseguramiento del correcto proceder de la Administración, en resguardo de los derechos subjetivos e intereses legítimos de los sujetos pasivos. En materia de fiscalización, verbigracia, el numeral 103 del CNPT refleja la sujeción a los medios y procedimientos legales. En su párrafo inicial, dicho artículo señala: *“La Administración Tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales.”* La norma impone dos cuestiones relevantes para estos efectos: por un lado, reconoce la amplia potestad de la Administración para ejercer su marco fiscalizador, que tiene por norte la verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias; y por otro, señala que tal proceder debe darse en el marco de los procedimientos y medios legalmente establecidos. Lo anterior constituye una garantía para el contribuyente, quien por aspectos de certeza jurídica debe conocer de antemano cuáles son los mecanismos que la Administración puede utilizar a fin de fiscalizar o verificar su situación, y a la vez, un reconocimiento de la armonía de la norma con el mencionado principio de legalidad, toda vez que hay una remisión expresa a los procedimientos legales. En cuanto a la finalidad de dicha potestad fiscalizadora, **abarca diversas manifestaciones, dentro de estas: a) control y vigilancia del cumplimiento de la normativa** de la materia mediante **actos de prevención, indagación, y sanción**, en procura de comprobar y verificar las diversas informaciones suministradas por los obligados; **b) Combatir la evasión y reprimir el fraude fiscal, debiendo determinar con claridad** los hechos relevantes a los efectos de aplicar el tributo, investigar los supuestos con impacto tributario y de esta forma, llegar a un conocimiento exacto de la realidad, **c) Verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.** Además, cerciorarse de la veracidad del contenido de las declaraciones (52 RGGRT). Para ello, el numeral 59 del Reglamento General de Gestión Fiscalización y Recaudación Tributaria (**59 RGGFRT**) **establece diversas competencias fiscalizadoras, sea, valoración, comprobación e investigación, obtención de información.** Sobre el contenido y alcances de esta potestad de fiscalización se ha pronunciado ya la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, entre otras, recientemente en el fallo 871 de las 10:55 horas del 04 de diciembre del 2007. La Sala

Constitucional ha tenido la oportunidad de referirse en múltiples ocasiones, respecto de los límites constitucionales que en materia de potestades tributarias en general han de ser aplicados, por ejemplo, en el voto número 2885-02 y en el fallo No. 3161-2005. Cabe insistir, el ordinal 103 CNPT establece una amplia facultad para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias; no obstante, se insiste, el citado precepto no constituye una cláusula abierta que permita a la Administración irrumpir de modo arbitrario en la actividad económica del contribuyente. La potestad que allí se configura se otorga para el cumplimiento de un fin y debe respetar los límites que el mismo Ordenamiento Jurídico le impone. Vale destacar que, como parte de los contenidos que abarca la potestad de fiscalización, la Administración está en el deber de cerciorarse de la veracidad del contenido de las declaraciones según se desprende del canon 52 del RGGFRT.

Vo. SOBRE LOS MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. Para una mejor comprensión de lo que de seguido se analizará, este Tribunal estima necesario referirse a los distintos métodos de determinación de la obligación tributaria que contempla nuestro ordenamiento jurídico. En términos generales, la determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos, destinados a establecer en cada caso, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación impositiva. Debe señalarse que en nuestro medio, rige el principio de la autodeterminación de la obligación tributaria, según la cual es el propio sujeto pasivo quien determina sus obligaciones tributarias, a través de la declaración que se realiza al finalizar el período fiscal de cada tributo. Lo anterior se desprende de los artículos 120 y 122 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Ahora bien, ello no obsta que la Administración Tributaria, en ejercicio de las potestades de fiscalización que le son propias, pueda verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y determinar si lo declarado, corresponde a la carga tributaria que debe pagar cada sujeto, según su capacidad económica. En este sentido, el numeral 121 del citado Código dispone que *"La determinación por la Administración Tributaria es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributarios o su inexistencia."*

Interesa analizar dos de las formas para determinar la base imponible de los tributos, que regula el ordinal 125 del CNPT. De pleno inicio y como regla general, debe aplicarse **el método de estimación directa o de base cierta**, el cual es definido por la norma de cita como aquél en que se toman en cuenta los elementos que permiten conocer en forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria. De esta forma, considerando el conjunto de deberes formales de carácter contable o registral que se imponen a los contribuyentes, es factible que por medio de las declaraciones, libros y registros comprobados administrativamente, documentos justificantes y en general, de la contabilidad concreta del sujeto pasivo, se pueda establecer con

bastante precisión el monto de sus ingresos, gastos e incrementos patrimoniales. Se afirma, por ello, que **el método de estimación directa se sirve de datos reales que resultan de la declaración del sujeto obligado y de su contabilidad, a la que debe ajustarse dicha declaración.** Señala también el canon 125 indicado que si no fuere posible aplicar el método sobre base cierta, puede utilizarse **el método de estimación indirecta o sobre base presunta,** esto es, tomando en cuenta los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan determinar la existencia y cuantía de dicha obligación. En este sentido, se acude a indicios razonables que pueden extraerse o elaborarse de la propia situación tributaria del contribuyente, sobre la base de sus actividades o de la de otros en una situación similar. Es necesario recalcar eso sí, que la utilización del método de estimación por base presunta es excepcional, restrictiva y subsidiaria, esto es, solo procede si no es posible estimar la obligación tributaria sobre base cierta. Lo anterior no solo porque así lo indica el numeral 125 citado, sino también porque ello se desprende de la interpretación armónica de varias normas del citado Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Así, el artículo 124 del CNPT faculta a la Administración Tributaria a realizar una determinación oficiosa cuando el contribuyente no haya presentado declaraciones juradas, o cuando habiéndolas presentado, hayan sido objetadas por los órganos tributarios por considerarlas falsas, ilegales o incompletas. Indica también la norma que esa determinación oficiosa de la obligación tributaria del contribuyente o responsable puede realizarse en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla. Finalmente, señala que aunque se haya presentado la respectiva declaración, la Administración Tributaria puede proceder a la estimación de oficio si ocurre alguna de las circunstancias siguientes: **a)** Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros a los que se encuentra obligado de conformidad con el inciso a) del artículo 104 de ese mismo código. **b)** Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten; y **c)** Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses. Para los efectos de las disposiciones anteriores, se consideran indicios reveladores de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, los señalados en el inciso b) del artículo 116 del citado código. Aunado a lo anterior, el ordinal 116 del mismo cuerpo normativo cuando regula los elementos que se tomarán en cuenta para verificar y determinar la obligación tributaria, establece expresamente en su inciso b) que ante la ausencia de libros y registros, de documentación o de ambos; o cuando a juicio de la Administración los mismos fueran insuficientes o contradictorios, se deben tener en cuenta los indicios que permitan estimar la existencia y medida de la obligación tributaria. Recalca la norma de cita que sirven especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación; el volumen de las transacciones de toda clase e ingresos de otros

períodos; la existencia de mercaderías y productos; el monto de las compras y ventas efectuadas; el rendimiento normal del negocio o explotación objeto de la investigación o el de empresas similares ubicadas en la misma plaza; los salarios, alquiler del negocio, combustibles, energía eléctrica y otros gastos generales; el alquiler de la casa de habitación; los gastos particulares del contribuyente y de su familia; el monto de su patrimonio y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Tributaria o que ésta reciba o requiera de terceros. Finalmente, el artículo 18 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria establece que *"...Cuando la Administración Tributaria pretenda acudir al método de base presunta a que se refiere el artículo 125, inciso b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, deberá demostrar y motivar la existencia de alguna de las circunstancias a que se refiere el artículo 124, incisos a), b) y c) de dicho cuerpo legal..."*

De las normas citadas, podemos concluir que, el método principal de determinar la obligación tributaria es, sin duda, la estimación sobre base directa o cierta, por la seguridad que reviste al disponer la Administración Tributaria de los antecedentes necesarios y relacionados con el hecho generador que le permiten valorar la efectividad y magnitud económica de las circunstancias contenidas en él. Si esa estimación resultara imposible, la Administración estaría habilitada para utilizar un método subsidiario, sea, la estimación sobre base indirecta, indicios o presunciones. Debe insistirse, eso sí, que la utilización de este método presuntivo estaría condicionada a que se demuestre la existencia de alguna de las causales taxativas que señala el numeral 124 en relación con el 116 del CNPT; lo que supone el deber ineludible de motivar, en cada caso concreto, cuál de esas circunstancias ha acaecido. Finalmente, es claro también que esa estimación presuntiva, por ser excepcional y subsidiaria, debe respetar los límites de la discrecionalidad administrativa que detalla, entre otros, los numerales 15, 16 y 160 de la Ley General de la Administración Pública, a saber, las reglas unívocas de la ciencia, de la técnica, la lógica, razonabilidad, justicia, conveniencia."

5. Determinación de la Obligación Tributaria: Normativa Aplicable

[Sala Primera]^{vi}

Voto de mayoría

"V. De importancia para la solución de este asunto, se debe considerar lo que el Código Tributario entiende por determinación. Sobre el particular, en el artículo 121, señala: *"... es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia"*. Esta podrá realizarse de oficio: *"...Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas, o cuando las presentadas sean objetadas por la Administración Tributaria por considerarlas falsas, ilegales o incompletas..."* (artículo 124 ibídem). Por su parte, el numeral 144 de la normativa que se viene citando, estipula que: *"... 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...". Estas es claro, por parte de la Administración. Luego de finalizadas esas acciones, continúa: "...los órganos actuantes de la Administración deberán proponerle al sujeto pasivo, mediante el procedimiento definido por reglamento, la regularización que corresponda...". De ahí, en dicho caso, la determinación del tributo, es un acto de resorte exclusivo de la Administración, la que una vez iniciada, debe ser comunicada al sujeto pasivo. Según lo expresó el Tribunal, el punto primordial a dilucidar es, si en la especie el IMAS siguió el procedimiento debido al establecer el respectivo adeudo tributario. De conformidad con el canon 144 dicho, al realizarse la determinación del impuesto es necesario que se efectúen las actuaciones fiscalizadoras o de comprobación abreviada que se entiendan necesarias, debiendo proponérsele al sujeto pasivo que regularice su situación. En esta circunstancia se le ha de otorgar al obligado la oportunidad de participar de manera activa, conociendo las imputaciones que se le hacen, así como la posibilidad de que presente alegatos y elementos probatorios en su descargo. En el supuesto de que el obligado no regularizara su situación, se continuaría el procedimiento trasladándole las observaciones o los cargos que se le formulen. Después de esto la Administración Tributaria se encuentra facultada para proseguir con la etapa de cobro. Por consiguiente, en el caso de examen, es indudable, se obvió este trámite previo y se recurrió sin más a requerir su pago. Así, el Tribunal atinadamente entendió que, en la Ley de Contingencia Fiscal no. 8343, como en el Reglamento de Gestión de Cobro Administrativo y Judicial a Patronos Morosos del Tributo de la Ley no. 4760 y de los Agentes Retenedores Morosos de la Ley 5554, no se regula en forma alguna el procedimiento determinativo. Además, que en esta última reglamentación lo previsto es propio de un procedimiento de cobro administrativo. De ahí, es claro, de previo a esto último, el Instituto actor debió aplicar supletoriamente el Código Tributario en lo que al procedimiento determinativo se refiere y no como lo hizo al realizar directamente el cobro. En consecuencia, contrario a lo argüido en el reproche, es notorio que el Reglamento de cita en los artículos 10, 11, 12 y 13, no regula lo pertinente a la etapa de determinación de la carga impositiva, sino que dispone lo relativo a la etapa de cobro del tributo. En esta inteligencia, no cabe la menor duda de que el documento de 2 de junio de 2004, notificado a la demandante corresponde a una "intimación" de cobro del impuesto a cargo de los moteles, de modo alguno es el traslado de cargos que daba inicio al procedimiento determinativo. Resulta notorio, el IMAS en su papel de Administración Tributaria omitió esa fase, lo que sin duda conllevó el quebranto del debido proceso y el derecho de defensa a Llanos del Zurquí S.A. De conformidad con lo enunciado, lo pertinente es rechazar el reproche.

VI. En lo tocante a la falta de fundamentación acusada, es palmario lo aducido es ajeno a este motivo casacional, pues, no se refiere a una desavenencia entre lo desarrollado

en los considerandos y lo resuelto en sentencia. Nótese, lo aducido es la carencia de sustento normativo, en torno al momento cuando empiezan a correr los intereses concedidos, lo cual concreta luego como una falta de aplicación del numeral 43 del Código Tributario. Expresa, el Tribunal resolvió que los intereses estipulados en el numeral 58 ibídem, habrían de calcularse desde la fecha en que la actora pagó el monto de los impuestos requeridos. No obstante, apunta, la primera de las normas señala que los réditos corren a partir del día natural siguiente a la data de cancelación realizada por el contribuyente. El cardinal 43 citado, efectivamente, en su párrafo segundo, dispone: “... *Dicho interés correrá a partir del día natural siguiente a la fecha del pago...*”. De ahí, lleva razón el casacionista, los réditos, contrario a lo fallado por el Órgano Colegiado, se han de reconocer a partir del día natural siguiente a su abono, y no como lo estableció, desde su fecha de cancelación. Consecuentemente, en razón de que se dejó de actuar el artículo 43 del Código Tributario, lo procedente será acoger el recurso en este extremo.”

6. Confirmación de la Obligación por Medio de la Administración Tributaria

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]^{vii}

Voto de mayoría

“III. Objeto del proceso. La demanda se formula para que este Tribunal analice la validez o conformidad con el ordenamiento jurídico de las conductas dictadas por la Administración Tributaria de Heredia como de del Tribunal Fiscal Administrativo, en concreto, se pretende anular parcialmente la resolución N° TFA-100-2011 emitida por el Tribunal Fiscal Administración, Sección Primera a las doce horas del ocho de marzo del dos mil once, que confirma en contra mi representada la Resolución Determinativa No. DTF-04-RV-018-6 de las 16:00 del 16 de marzo de 2006, dictada por la Administración Tributaria de Heredia, notificada a Pazos & Pérez el día 06 de abril del 2006, en relación con la modificación realizada de oficio al impuesto sobre la renta del período fiscal 2002. El objeto específico estriba en determinar la aplicabilidad o no de una serie de gastos deducibles alegados por la accionante y que fueron objeto de rechazo en el procedimiento determinativo al considerar que se trataba de partidas no vinculadas con las actividades de la promovente, así como ante la ausencia de acreditación fehaciente de la pertinencia de tales erogaciones. De seguido se ingresa al examen de los diversos aspectos alegados por las partes vinculadas en este proceso, los cuales serán tratados por el eje temático de fondo que se relaciona con el objeto del proceso.

IV. Sobre los gastos deducibles. Deber de aportar comprobantes. En atención a los aspectos debatidos por las partes, se hace imperativo abordar el análisis de algunas consideraciones relevantes en torno a la tónica de la deducibilidad de los gastos en el contexto del impuesto sobre la renta, en concreto, en la cédula del tributo sobre las

utilidades. El impuesto sobre la renta, regulado en la Ley no. 7092, grava las utilidades y en general, todos los ingresos, continuos o eventuales, percibidos o devengados, que sean provenientes de fuente costarricense, entendiéndose por esta última expresión, los ingresos generados por servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional. De igual modo, el hecho generador de este tributo incluye todos aquellos incrementos patrimoniales que no se encuentren debidamente justificados. Los numerales 2 y 3 de la citada fuente legal precisan las personas físicas o jurídicas que para los efectos de este tributo, son consideradas como sujetos pasivos de la obligación tributaria, siempre, claro está, que se concrete el presupuesto fáctico dispuesto en su hecho generador. Por su parte, es un gravamen cuyo espectro temporal está sujeto a las rentas generadas en el período comprendido del primero de octubre al 30 de septiembre del año siguiente. Es un impuesto en el que aplica un sistema de auto-determinación, auto-declaración y auto-liquidación, sin perjuicio de la potestad de investigación determinativa o de verificación a la que está facultada acudir la Administración Tributaria, a partir de lo cual, se pueden imponer al contribuyente, obligaciones fiscales cuantitativamente superiores a las liquidadas o declaradas, o bien, imponerle obligaciones que no han sido declaradas. En lo que viene relevante al caso, este impuesto se fundamenta en el concepto de renta producto, esto es, grava la riqueza o actividades que generen lucro o utilidad, lo que supone, son susceptibles de imposición, los ingresos patrimoniales que se originen en el uso de los factores de producción (tierra, trabajo y capital), pero solo en la fracción de la riqueza que supere los costos y gastos incurridos para producirla, es decir, pretende mantener incólume la fuente generadora de la riqueza. Lo contrario, desnaturalizaría el tributo, pues se impondría sobre la base productiva o generadora de la utilidad y no sobre esta última. Siendo un impuesto que pretende imponerse sobre las utilidades, su base de cálculo está constituida por la renta neta, gravable o imponible. Desde este plano, el artículo 5 de la Ley no. 7092 otorga un concepto de renta bruta, entendida como el conjunto de beneficios o ingresos percibidos o devengados por el sujeto pasivo en el respectivo período fiscal (con las salvedades reguladas por el ordinal 6 ibídem). Con todo, a tono con lo expuesto, de esa renta bruta, para efectos de establecer la base imponible del impuesto, la misma legislación permite la exclusión de todos aquellos costos y gastos, que sean útiles y necesarios para producir la actividad que genera la utilidad. Es decir, parte de la base de que la actividad primaria es necesaria para producir riqueza, por ende, todos los rubros que permitan la continuidad de ese quehacer productivo, están dispensados de la base neta de cálculo (canon 12 del Reglamento de la Ley citada, Decreto 18445-H). De ese modo, la deducción de dichas erogaciones del monto de renta bruta determina la renta neta, elemento que el numeral 7 de la Ley No. 7092 entiende como el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, y las otras erogaciones expresamente autorizadas por ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad. Así, la base imponible del impuesto sobre la renta es

precisamente la renta neta, que es en definitiva, la plataforma de cálculo para determinar el quantum del deber del sujeto pasivo. El contenido mismo del concepto aludido da cabida al examen de los gastos deducibles. Como se ha señalado, para establecer la renta neta ha de deducirse de la base bruta los gastos útiles y necesarios para la generación de la utilidad. Ergo, la deducibilidad como fenómeno de reducción de la base de cálculo, encuentra justificación en el vínculo de esas erogaciones, con la generación de rentas gravadas. Visto así, la definición de la procedencia de la deducción, infiere un ejercicio intelectual de la Administración Tributaria, para establecer, cuáles de las aplicadas por el sujeto pasivo de la obligación tributaria cumplen con esta conexidad. En esta línea, se puede señalar que los gastos deducibles son todos aquellos que coadyuvan en la producción de las utilidades, o bien, en términos más simples, todas aquellas erogaciones que se encuentren vinculadas (por criterio de necesidad y utilidad) con la obtención de rentas gravables. El ordinal 8 de la Ley no. 7092, establece un catálogo, no cerrado, que describe partidas que pueden ser consideradas como un gasto deducible, y en contrapartida de ello, en el canon 9 ibídem, cuales no ostentan esta categorización. Ahora, si bien en criterio de este Tribunal, el sustento medular para determinar la deducibilidad de un determinado gasto es su vinculación con rentas gravadas, este factor per se no determina ese efecto reductor en la base de cálculo, en la medida en que la misma ley que les da cabida, establece requisitos y condiciones adicionales para su procedencia. El artículo 8 en cuestión señala sobre ese particular: *“La Administración Tributaria aceptará todas las deducciones consideradas en este artículo, excepto la del inciso q) siempre que, en conjunto, se cumpla con los siguientes requisitos: 1.- Que sean gastos necesarios para obtener ingresos, actuales o potenciales, gravados por esta Ley. 2.-*

Que se haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en otras disposiciones de esta Ley. 3.-

Que los comprobantes de respaldo estén debidamente autorizados por la Administración Tributaria. Quedará a juicio de esta exceptuar casos especiales, que se señalarán en el Reglamento de la presente Ley.” Al amparo de esa norma, la deducción del gasto se condiciona a que se hayan realizado las retenciones pertinentes en cada caso y el pago del impuesto. Además, la demostración fehaciente de que el gasto se ha producido, tema a acreditar mediante el aporte de los respectivos comprobantes. La trascendencia efectiva y fundamental, inherente a la deducibilidad, estriba en el indispensable e infranqueable marco relacional que debe imperar entre el gasto y su condición de servir como medio para producir rentas gravables, lo que evidentemente, debe ser acreditado mediante los soportes documentales que la ley obliga al contribuyente a llevar, como comprobante y para efectos de orden de sus transacciones. Es este el aspecto principal que permite establecer si un gasto, en tesis de principio y de comprobarse la convergencia de las otras dos situaciones ya señaladas, es o no susceptible de ser aplicado a la base de cálculo. Así se desprende de

la finalidad misma del sistema impositivo aludido, que pretende gravar la renta producto, es decir, no la fuente de producción de la riqueza. Así se refleja, por ejemplo, en el otorgamiento de la facultad conferida al Fisco, de rechazar total o parcialmente algunos de los gastos enunciados en el precepto 8 ya citado, cuando los considere excesivos o improcedentes, o bien, y nótese aquí el concepto en desarrollo, cuando *“... no los considere indispensables para obtener rentas gravables, según los estudios fundamentados que realice la Administración. ” En la misma dirección se aviene el inciso j) de esa misma ley cuando indica que no son deducibles de la renta bruta: “Cualquier otra erogación que no esté vinculada con la obtención de las rentas gravables.”*, contrario sensu, en tanto satisfaga las exigencias ya mencionadas, si tiene vinculación con la obtención de rentas gravables, y se encuentre acreditado de forma debida, puede ser deducido. En igual sentido el numeral 12 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo No. 18445-H. Sobre este punto, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en el voto No. 492-F-12 de las nueve horas diez minutos del diecinueve de abril de dos mil doce señaló sobre los presupuestos de la deducción: *“Al respecto, esta Sala ha mantenido el criterio, de que en tesis de principio, para que una erogación sea calificada como gasto deducible, debe vincularse de manera concreta, a la producción de rentas, en la forma dispuesta por el precepto 7 de la LIR. Debe en consecuencia para ello, establecerse un nexo que permita considerar deducibles los desembolsos provenientes de aquella obligación. Adicionalmente, conforme al principio de la carga de la prueba en materia tributaria, corresponde al contribuyente demostrar la existencia de las circunstancias estipuladas en el inciso a) del canon 8 de la LIR, con el propósito de tener como deducibles ciertos gastos (Voto no. 468 de las 10 horas 45 minutos del 7 de abril de 2011).”*

La integración de estos factores permiten establecer que en realidad, el sistema de deducibilidad es uno de naturaleza compleja, orientado en lo fundamental por el ligamen asociativo ya explicitado, y acompañado de la necesidad de haber cumplido la obligación de retener y pagar los tributos que la partida misma exija conforme a la ley, así como del aporte de los comprobantes que lo demuestren, como medios de justificación del gasto en que se ha incurrido. Son elementos concurrentes, de modo que de ausentarse u omitirse uno de ellos, aún cuando se hayan satisfecho los demás, en principio, la deducción es inviable. Conviene indicar además, que únicamente son deducibles del impuesto sobre la renta aquellos gastos originados en el período fiscal correspondiente, de lo que deriva que están sujetos al elemento temporal del impuesto, lo que resulta consustancial a su condición de accesoriedad respecto de aquel. En suma, estas erogaciones deben enmarcarse dentro de las prescripciones contenidas en los artículos 8, inciso 1) de la Ley del Impuesto sobre la Renta y sus reformas y 12 de su Reglamento, así mismo, los pagados o causados durante el período fiscal correspondiente, deben ser necesarios para producir la renta o conservar su fuente productora, ya que al no serlo, bien podrían ser denegados. En

este sentido puede verse, entre otros, el fallo No. 663-F-06 de las 10 horas 45 minutos del 06 de septiembre del 2006 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

V. Sobre el régimen probatorio en la materia tributaria. Para efectos del presente proceso, resulta fundamental analizar las implicaciones de la dinámica probatoria en materia tributaria. En este sentido, atrás ha quedado ya el alegato de la máxima in dubio pro fisco, que en su visión clásica llevaba a concluir que en la materia fiscal, la carga de la prueba recaía, en todo caso, sobre el contribuyente. Es claro que tal posición no encuentra sustento en las normas que regulan esta materia, en la medida en que atenta contra la carga dinámica de la prueba. En menesteres tributarios, el numeral 19 del Reglamento General de Gestión Fiscalización y Recaudación Tributaria señala que la carga probatoria incumbe al Fisco en lo que atañe a los hechos constitutivos de la obligación tributaria material y al sujeto pasivo respecto de los hechos impeditivos, modificativos o extintivos de ese deber contributivo. Este tratamiento, de manera reciente, se ha reconocido legalmente, mediante la reforma realizada por la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, No. 9069, entre otras normas, al numeral 140 del Código Tributario, incorporando un párrafo segundo en el siguiente sentido: *"La carga de la prueba incumbe a la Administración Tributaria respecto de los hechos constitutivos de la obligación tributaria material, mientras que incumbe al contribuyente respecto de los hechos impeditivos, modificativos o extintivos de la obligación tributaria. En ese sentido, corresponderá a este último, según el caso, demostrar los hechos o actos que configuren sus costos, gastos, pasivos, créditos fiscales, exenciones, no sujeciones, descuentos y, en general, los beneficios fiscales que alega existentes en su favor."*

Por su parte, ante la remisión general que en materia de procedimiento hacen los ordinales 77 y 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios a la Ley General de la Administración Pública y el Código Procesal Civil, resultan aplicable el precepto 317 de ese último cuerpo normativo, así como de los ordinales 214, 221, 297, 298 de la citada Ley No. 6227/78 y de modo más reciente, lo preceptuado por los cánones 58, 82 y 85 del Código Procesal Contencioso Administrativo. Esto implica en cada caso, un análisis de la atribución del deber demostrativo, que no en todos los conflictos ha de trasladarse al sujeto pasivo. Dentro de un marco casuístico (como todo en el derecho), la carga probatoria debe distribuirse entre las partes en conflicto, de manera tal que el denominado *"onus probandi"*, corresponde a quien se encuentre en posibilidad más próxima y en mejores condiciones para ofrecer las probanzas al procedimiento. En este sentido puede verse el fallo 212 de las 08:15 horas del 25 de marzo del 2008 y número 300 de las 11:25 horas del 26 de marzo del 2009, ambos de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Ergo, no debe asignarse el deber de acreditación en todos los casos al contribuyente, cuando sea la Administración quien está en posición más favorable para aportar los elementos que permitan determinar un aspecto fáctico relevante. Desde este plano, tratándose de procedimientos determinativos, el citado

ordinal 19 impone al Fisco el deber de acreditar los hechos constitutivos del incremento en la obligación tributaria, o bien de su existencia. En el marco del ejercicio sancionador tributario, el mismo numeral 18 del Reglamento de previa cita señala que: *“La determinación de los tributos, la imposición de las sanciones, y en general toda decisión de la Administración Tributaria deberá fundarse en los hechos que aparezcan probados en el respectivo expediente.”* Con ello, se impone el deber de la Administración de acreditar la existencia de alguna de las causas que justifiquen la imposición del efecto represivo dispuesto en alguna de las normas que regulen las infracciones administrativas tributarias (la que corresponda en el caso concreto), a modo de requisito de validez de tal consecuencia jurídica (la sanción que se pretenda imponer). Así también lo establece el canon 148 del Código Tributario en cuanto expresa: *“En todos los casos, a la Administración Tributaria le corresponde acreditar, según el principio de libre valoración de la prueba y mediante el procedimiento sancionador referido en esta sección, que el sujeto pasivo es el autor de las infracciones”*. Retornando a las potestades determinativas, el deber probatorio ha de relativizarse bajo marcos casuísticos, según se trate de fiscalizaciones que se realicen sobre criterios de base cierta o base presunta. En efecto, el canon 125 del Código Tributario establece como regla general la determinación sobre base cierta, lo que solo es posible cuando en la fiscalización puedan obtenerse insumos de información documental -o de otro tipo-, que permitan de manera directa conocer los hechos generadores de la obligación tributaria. Cuando ello fuese imposible, v.gr., por ausencia de esos mecanismos o por su incompletez, puede acudir, previa motivación que refleje de manera expresa la imposibilidad de aplicar aquel primer mecanismo, a la metodología de base indirecta o presunta, a efectos de tomar *“...en cuenta los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan determinar la existencia y cuantía de dicha obligación.”* Ahora bien, en esta dinámica, es claro que las potestades de la Administración Tributaria han de ejercitarse direccionadas a determinar la realidad económica subyacente en las operaciones económicas gravadas, lo que viene a ser la aplicación en esa materia del denominado principio de verdad real de los hechos que impera en los procedimientos administrativos regulados por la Ley No. 6227/78, así como en aquellos en las reglas de este último se integren con normas especiales. Tal principio de realidad económica, encuentra sustento en la letra del canon 8 del Código Tributario en cuanto señala en lo relevante: *“(...) 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. (...)*” De igual modo, como herramienta de tal postura ponderativa del asunto juzgado, el precepto 12 de ese mismo Código señala: *“Los convenios referentes a la materia tributaria celebrados entre particulares no son aducibles en contra del Fisco.”*, permitiendo con ello al agente administrativo,

prescindir de estructuras formales que puedan ser invocadas por las partes, a fin de determinar la realidad económica derivada en esos actos.

VI. Si bien se mira, el criterio de realidad económica (regulado en los numerales 8 y 12 del Código Tributario), constituye una herramienta que habilita a la Administración Tributaria para prescindir de las formas alegadas por las partes e ingresar a ponderar en el marco de la relación económica, la incidencia y alcances efectivos de ésta, a fin de alcanzar una mayor aproximación a la determinación de la concurrencia de los hechos que permiten establecer si ocurrió un hecho generador diverso al alegado por las partes involucradas. Sería el ejemplo de un supuesto contrato de crédito pagado a un socio de una sociedad de capital que en realidad se emite como estratagema para encubrir una distribución de utilidades, o bien, un documento que consigna como donación lo que en realidad ha sido una venta onerosa de un bien. Busca, en estricto sentido, 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, y no solo una apariencia formal. Para ello, la Administración Tributaria cuenta con amplias (que no ilimitadas) facultades de fiscalización e investigación, para definir el correcto cumplimiento (cuantitativo y cualitativo) de las cargas impositivas y con ello, determinar si las acciones de sujeto pasivo son prácticas elusivas que buscan reducir o bien pretender aparentar de inexistente la obligación tributaria. Tales potestades le permiten, en caso de determinar la existencia de ardides o tácticas de evasión fiscal, inferir el alcance real de las proyecciones económicas de las operaciones en el fondo realizadas y hacer un traslado de cargos tributarios, que da inicio a un procedimiento para reajustar la base de cálculo y la tarifa del gravamen, sin perjuicio de la apertura de las causas correctivas (sancionatorias) que sean de rigor. En el fallo No. 32 de las 10 horas 30 minutos del 20 de marzo de 1992, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sobre este tema indicó: *"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 ."*

Como lo ha señalado esa misma sala casacional en el fallo No. 825-F-2006 de las 08 horas 45 minutos del 27 de octubre del 2006, es un instituto (la realidad económica) que presupone un sistema de presunción que faculta a la Administración Tributaria a interpretar las formas jurídicas para desprender la objetiva valoración de los hechos y por ende, de la realidad que se pretende ocultar. Sin embargo, dado el tratamiento de la carga probatoria al que se ha hecho referencia, lo que desde luego incide en la motivación y por ende, en la validez de los actos tributarios, este principio no puede transformarse en un instrumento de legitimación de enriquecimientos sin causa de las arcas del Estado, o bien de tratamientos arbitrarios que permitan legitimar acciones sustentadas en presunciones no amparadas en argumentos o elementos concretos, o demostrados de manera fehaciente. 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 (la realidad económica). Para esto, es fundamental que aborde 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. Tal conjetura no puede sustentarse en meras apreciaciones subjetivas, sino en una ponderación integral de las pruebas aportadas u obtenidas en el procedimiento de fiscalización, siendo que la negación del valor probatorio de elementos documentales, no puede, en todos los casos ser desconocido por una mera sospecha. Resulta de rigor en tales casos, apoyarse en criterios sólidos que permitan establecer las causas por las cuales, ha de desconocerse el alcance formal de esos elementos, así como los argumentos que permitan establecer las causas que sostienen la interpretación dada a esas transacciones. Lo opuesto llevaría a una arbitrariedad en el ejercicio de tales potestades, a la postre, un abuso de poder que no encuentra respaldo en nuestro ordenamiento. Así, 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. Sobre el deber probatorio en cuestiones de deducibilidad tributaria. Principios aplicables. Ahora bien, de especial relevancia para la presente resolución resulta lo relacionado con la necesaria demostración del gasto que se pretende deducir, como presupuesto que determina, según se ha dicho, su posibilidad de aplicarse a la base imponible. De pleno inicio, cabe advertir que tratándose de un sistema tributario de autodeterminación y declaración, sustentado por tal en un principio de buena fe que se deriva del postulado constitucional de colaborar con los gastos públicos (artículo 18 Carta Magna), es al sujeto pasivo de la obligación tributaria a quien corresponde la carga de la prueba en cuanto a la acreditación de la ocurrencia real del gasto que pretende deducir, así como de su vinculación con la producción de rentas gravables. Empero, no basta con aportar comprobantes para justificar el gasto, sino que éstos

deben estar debidamente autorizados por la Administración Tributaria, cuando así lo exijan las condiciones del caso concreto. Así, la validez de la deducción auto-realizada por el contribuyente para efectos de su declaración, está sujeta a la posterior comprobación que sobre su ocurrencia y vinculación realice la Administración Tributaria, a efectos de lo cual, en caso de desconocerlos, deberá indicar, a modo de presupuesto de validez, las razones y consideraciones que llevaron a restar valor probatorio al comprobante o los criterios jurídicos y/o técnicos en virtud de los cuales, concluyó que esa erogación en concreto no se encontraba vinculada con la generación de ingreso gravables. En caso de estimar la improcedencia de la deducción del gasto, puede operar un traslado para el cobro de dichas sumas, que en orden a ese análisis, por incumplir los requerimientos mínimos, no podían tener el efecto de disminuir la base de cálculo. En el precitado fallo No. 663-F-2006 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sobre tal análisis documental se señaló: *"De ahí que al margen del tipo de documento que sea presentado para secundar la determinación y posterior liquidación del deber jurídico tributario, como podría ser el caso de un documento emitido por un Contador Público Autorizado, ello no permite, de manera irrefutable, dar por sentada la deducción. Sobre esas probanzas, en general, acude a la Administración el poder de verificar el soporte documental aportado. Para tal fin, el numeral 123 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece con claridad que: "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 al 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 devolverle el exceso que haya pagado." En otros términos, el cotejo que pueda incoar la Administración, busca desentrañar la realidad económica subyacente en la obligación tributaria, dando paso al deber de completar lo debido, si se determinó que la cuota del impuesto es superior, o bien, caso contrario, esto es, que se pagó de más, devolver ante el reclamo, el exceso cancelado, pues su retención, de darse, sería indebida, por ende, contraria a legalidad. El poder inquisitivo en cuestión, permite, igualmente, solicitar información a terceros, oficinas o funcionarios públicos, o al mismo sujeto pasivo, quienes de conformidad con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, están obligados a aportar la documentación que sea requerida (artículos 128 y 132 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). Todo con el objeto de encausar, dentro de su correcta dimensión, el monto del deber tributario, esto es, establecer la dimensión real del deber de contribuir, constituyendo una carga de colaboración con el Fisco, lo que tiene su raíz en la misma*

doctrina del canon 18 constitucional. Es por ello que la procedencia del gasto debe ser plenamente acreditada por el contribuyente, y corresponde a la Administración Tributaria, en ejercicio de estas potestades, concluir sobre su procedencia, no solo en términos cualitativos, sino en los cuantitativos. De este modo, ante su rechazo, corresponde al sujeto pasivo aportar las pruebas que justifiquen el cambio de criterio, es decir, le incumbe, la mayoría de las veces, la carga demostrativa." El anterior razonamiento engarza a plenitud con la posición que sobre el tema tiene esta Sección VI. Ciertamente el numeral 123 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece la potestad del Fisco de verificación de libros, documentos y comprobantes, a fin de establecer la situación económica que pretenden reflejar. En esa dinámica, al socaire del canon 12 de esa misma legislación, puede desconocer los comprobantes, cuando se configuren como estratagemas formales del gasto, con las reservas ya apuntadas ut supra sobre el deber de motivación de esas decisiones. En ese aspecto puede verse el fallo no. 38 de las 14 horas y 20 minutos del 31 de mayo de 1994 de la citada Sala Primera. Como corolario de lo expuesto, considera este cuerpo colegiado, no basta que el gasto se encuentre vinculado con la generación de rentas gravables, para que pueda surtir ese efecto de reducción en la base. Es imperativo que el contribuyente acredite su efectiva realización mediante los comprobantes debidamente aceptados por la Administración Tributaria. Estos soportes son elementales a fin de comprobar la existencia real de la partida, pero además, para establecer su procedencia cuantitativa y cualitativa. En esta tarea, acude al Fisco un poder de verificación en los términos ya indicados. De ahí que aún aportados los documentos, la deducibilidad pende de la revisión que respecto de estas cuestiones pueda ser realizada. Es claro que tal aspecto no sería aplicable a aquellas partidas que por imperio expreso de ley, sean deducibles de manera específica, las que estarían sujetas a las reglas concretas que para esos supuestos sean definidos por el legislador al momento de su creación. Lo opuesto, es decir, sujetar o condicionar la deducibilidad a la sola concurrencia del elemento relacional señalado, incluso bajo la alegación de una supuesta realidad económica, sin que para tales efectos sea imperativo aportar los citados comprobantes, llevaría a desaplicar la ley que establece esos requisitos. Sobre el deber del sujeto pasivo de acreditar la concurrencia de los presupuestos que determinan la eventual deducción de un gasto, pueden verse los fallos 055-F-S1-2011, 93-F-S1-2011, 1443-F-S1-2011 y 492-F-S1-2012, todos de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

VIII. Sobre la acreditación de los gastos rechazados por la Administración Tributaria. Del análisis de los autos y de las diversas probanzas aportadas por las partes se tiene que por traslado de cargos número 2752000007863 del 29 de septiembre del 2005 de la Administración Tributaria de Heredia, se comunica a la accionante de un procedimiento determinativo con base en el numeral 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios , en virtud del cual se ajusta la base imponible de la

declaración del impuesto a las utilidades del período fiscal 2002, por un monto de ¢199.285.073.00 (ciento noventa y nueve millones doscientos ochenta y cinco mil setenta y tres colones), para una diferencia de cuota tributaria determinada de ¢28.692.136.00 (veintiocho millones seiscientos noventa y dos mil ciento treinta y seis colones). El objeto del presente proceso gravita en torno a la denegatoria de una serie de erogaciones que a decir de la entidad accionante, han de ser considerados como gastos deducibles en la medida en que si bien es cierto no constituyen obligaciones económicas que les sean imputables directamente, a fin de cuentas si guardan relación con las actividades en virtud de las cuales producen rentas gravadas, por cuanto son rubros que se cancelaron a nombre y por cuenta de la empresa Do Mun S.A., con quien suscribió un contrato de outsourcing, ante la imposibilidad financiera que al momento de hacer las erogaciones, tenía dicha empresa de hacer frente a esas deudas. Señala, por la incidencia que la desatención de los pagos cubiertos podría producir en la actividad de la accionante, fueron cancelados, empero, luego a nivel de registros contables se realizaron los reflejos respectivos, a fin de que esos pagos fueron imputados a las cuentas por pagar a Do Mun S.A.; entidad que a su vez, deducía o descontaba esas partidas del rubro contable de cuentas por cobrar a Pazos y Pérez Espejos del Mundo S.A. De ese modo, se afirma por parte de la demandante, son pagos que constituyen compensaciones de esa deuda con la empresa contratada, por lo que terminan siendo vinculados con las rentas gravadas. Desde esa arista, exponen, aplicando la máxima de realidad económica, la Administración debió reconocerlos como deducibles, y no negarlos bajo la aplicación de criterios eminentemente formales. Sobre el particular cabe destacar lo que de seguido se expone. El punto en concreto estriba en el reconocimiento de deducibilidad de tres gastos en particular: i) Aporte patronal a la Asociación Solidarista de Empleados de Do Mun de la planilla de noviembre del 2001, liquidaciones laborales de empleados de planillas de Do Mun de noviembre del 2001, por un monto de ¢10.398.888.58 (diez millones trescientos noventa y ocho mil ochocientos ochenta y ocho colones cincuenta y ocho céntimos); ii) Aguinaldo de los empleados de Do Mun por un monto de ¢15.982.915.44 (quince millones novecientos ochenta y dos mil novecientos quince colones con cuarenta y cuatro céntimos) y; iii) Liquidaciones laborales por la suma de ¢1.454.207.27 (un millón cuatrocientos cincuenta y cuatro mil doscientos siete colones veintisiete céntimos) y ¢266.353.00 (doscientos sesenta y seis mil trescientos cincuenta y tres colones). En concreto, respeto de estas partidas, en el citado traslado de cargos de la Administración Tributaria de Heredia, señaló el rechazó de los gastos deducidos por el sujeto pasivo respecto del pago de las liquidaciones laborales, planillas de la CCSS, pagos de la Asociación Solidarista de Empleados de la empresa Do Mun S.A., aguinaldo de los empleados de dicha empresa, por considerar: "*... son gastos generados en la actividad de la empresa Do Mun S.A., por ser esta la empresa Do Mun S.A., por ser esta la empresa que contrata el personal, es ella quien asegura directamente el personal tanto de la Caja Costarricense del Seguro Social como en el Instituto Nacional de*

Seguros, paga las planillas de sus empleados, etc." Como complemento de razones indicó esa Administración que esos gastos no corresponden a la empresa Pazos y Pérez Espejos del Mundo S.A., por lo que los rechazaba al no contar con comprobantes fehacientes. Así consta a folios 1-19 del administrativo de determinación. Luego, ante el reclamo de la entidad fiscalizada, en la resolución número DTF-04-RV-018-6 de las 16 horas del 16 de marzo del 2006, esa misma Administración Tributaria de Heredia, sobre el reclamo en el que se alegaba la necesaria aplicación del principio de realidad económica expuso en lo medular: *"Es importante recalcar que cada que cada uno de los pagos realizados por la empresa en estudio a nombre de Do Mun, no son gastos deducibles para la empresa en estudio, ya que en realidad la empresa contratante del personal y a cuyo nombre aparecen los documentos que respaldan los pagos es Do Mun S.A. (...). Por lo antes indicado, no se aceptan como gasto, los pagos realizados por la empresa en estudio, correspondientes a los servicios profesionales o deberes laborales de Do Mun S.A., ya que no son gastos inherentes a la empresa en estudio, no siendo aplicable el principio de realidad económica alegado por la impugnante, por no haber dudas en la aplicación de la ley sustantiva a aplicar ni dicotomía entre la verdad real y la formal.(...)"* (Folios 81-138 del expediente determinativo)

IX. Luego, en fase apelativa ante el Tribunal Fiscal Administrativo, ese contralor no jerárquico, conociendo de tales reproches, la Sala Primera de esa instancia, en la resolución TFA-100-2011 de las 12 horas del 08 de marzo del 2011 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo dispuso en lo relevante al tema: *"Estima este Tribunal, que el proceder con el manejo contable de los servicios profesionales recibido de Do Mun, así como los pagos de índole laboral que dice efectuó la fiscalizada a nombre de esa empresa, resultan en inapropiados y contrario a las disposiciones legales y reglamentarias, pues como lo expone la Auditoría en el traslado de cargos, al folio N° 11. "...La empresa Do Mun S.A., tiene como actividad el contratar el personal que requieren las empresas del grupo y que están relacionadas con Pazos y Pérez Espejos del Mundo S.A., a saber, [...] , para que cada una de ellas funcione adecuadamente. Por lo tanto, la misma corre con todos los gastos que generan el personal de cada una de las empresas como lo es el pago a la Caja Costarricense del Seguro Social de las cuotas correspondientes, contrata a su nombre con el Instituto Nacional de Seguro una póliza de riesgos de trabajo para sus empleados, paga el aguinaldo correspondiente, las planillas o salarios, etc. Por lo tanto la empresa Do Mun S.A. traslada todos sus costos y gastos necesarios para realizar su actividad mediante facturas, notas de crédito y débito que emite a cada una de las empresas según corresponda. Por su parte la empresa Pazos y Pérez Espejos del Mundo S.A., registra el gasto de servicios profesionales considerando los recibos emitidos por Do Mun S.A., y no cancela en efectivo o cheque sino que registra el gasto contra una cuenta a pagar a Do Mun S.A. cada vez que Pazos y Pérez Espejos del Mundo S.A. emite un cheque a nombre o para pagos de la empresa Do Mun S.A. debitaba la cuenta por pagar, como*

se muestra en los comprobantes de cheque que se adjuntan en folios 155, 201, 202, 203, 205, 207 a 227. De manera que la cuenta a pagar originada en los registros del gasto de servicios profesionales brindado por Do Mun es debitada por los pagos que la empresa [...] realiza a nombre de la empresa Do Mun S.A...." En primer término, aclara este Tribunal que en el escrito de revocatoria y de apelación (folios 140 a 169), ni en el de expresión de agravios (folios 220 a 243), no constan pruebas adicionales sobre este extremo del ajuste, que identifiquen y sustenten las transferencias específicas debidamente referenciadas, ni consta la certificación del Contador Público Autorizado que se aduce, no obstante, abocado esta Sala a la revisión de las pruebas aportadas en la impugnación a los traslados de cargos, observa que a los folios 59 a 69, constan impresos relativos a movimientos bancarios de la cuenta de la contribuyente en el Banco [...] N° [...], del período que abarca del 1° al 24 de diciembre de 2002, que en su gran mayoría consignan en el aparte de Descripción: "Cr/db Transferencia (aguinaldo/2002)". Este Tribunal no ignora que en ocasiones se pueden dar situaciones especial, en el funcionamiento y manejo comercial de las transacciones en las empresas, máxime en tratándose de empresas que pertenecen a un mismo grupo económico, pero eso no es óbice para que todas esas operaciones no sean correcta y debidamente efectuadas, respaldadas y diferenciadas para cada una de las empresas, que permitan al juzgador tener plena certeza que las operaciones que se dicen corresponden única y exclusivamente a determinada empresa, en concordancia al principio contable de entidad económica que ha sido abordado por este órgano contralor de legalidad, (...) Aunado a lo anterior, como se expuso supra, la lista de transferencias bancarias visibles a los folios 59 a 69, que solo se refieren a transferencias efectuadas el primero y dos de diciembre de 2002, por sí solas, no permiten relacionar los movimientos bancarios y su asociación específica y circunstanciada con los gastos rechazados que a lo largo de las hojas de trabajo se encuentran debidamente identificados, detallados y referenciados a los documentos fuentes de la imputación, y lo más relevante, no está demostrado fehacientemente que esos gastos de índole laboral a nombre de Do Mun S.A., no hayan sido efectivamente declarados por esa empresa, que permita avalar el argumento de la apelante, en el sentido de que el Fisco no ha sufrido perjuicio económico, dado que por haber sido esta empresa la que contrató al personal, lo incluyó al régimen de seguridad social (CCSS) y haber suscrito ella la póliza de riesgo del trabajo, sería la legitimada para acreditarse el gasto deducible de la renta bruta, por esos conceptos. Por consiguiente, este Tribunal no tiene razones fundadas que le permita revocar este extremo del ajuste, como lo pretende la recurrente." (Folios 244-272 del determinativo)

X. El análisis de las razones por las cuales, tanto la Administración Tributaria de Heredia como la Sección Primera del Tribunal Fiscal Administrativo rechazaron el reconocimiento de efecto deducible de los citados extremos pagados por la accionante a nombre de Do Mun S.A., llevan a establecer que la causa principal de tal rechazo

estriba en varios ejes fundamentales. Como primer aspecto, el hecho que los pagos realizados por la entidad accionante no le son inherentes, sino que constituyen partidas que debían ser afrontadas por la empresa Do Mun S.A. y que no atañen de modo directo a la actora. Por otra parte, la ausencia de comprobantes fehacientes que permitan determinar que los movimientos contables relatados por la fiscalizada en cuanto a los registros contables tanto de Pazos y Pérez Espejos del Mundo S.A. como de la entidad Do Mun S.A., se realizara de tal manera que el fisco no tuviera un perjuicio por falta de aportación tributaria adecuada. En esa línea, el fallo del Tribunal Fiscal Administrativo parte de la base de la ausencia de comprobación que esos gastos en concreto no fueron aplicados por la empresa Do Mun S.A. En cuanto a este segundo aspecto, la demandante aporta y ofrece certificación de Contador Público Autorizado (CPA), emitida por el profesional Luis Fernando Ramírez Pereira, en la que se señala, los pagos que fueron registrados por Pazos y Pérez Espejos del Mundo S.A. como abonos a la cuenta por pagar a Do Mun S.A. y no como gastos del período. Además, que esas partidas no fueron contabilizadas como gastos, sino como abonos a cuenta por pagar. En cuanto al primer aspecto, la entidad actora expone una explicación de la forma en que se imputaban esos pagos, señalando que ha sido indebidamente considerada desde el inicio, ya que el Fisco consideró que se había duplicado el gasto o que se dedujo el gasto a nombre de Do Mun, cuando en realidad el gasto deducido por Pazos y Pérez fue de los servicios contratados, con la salvedad que en vez de cancelar directamente a Do Mun, honró ciertos pagos en su nombre como abonos y compensación al gasto real por servicios. Explica, al generarse cada obligación, Do Mun registraba un gasto y una cuenta por pagar en su contabilidad con las entidades o beneficiarios correspondientes. Luego, por el monto de esas obligaciones, Do Mun facturaba al costo a Espejos del Mundo, registrando una cuenta por cobrar y un ingreso. Espejos del Mundo registraba la factura de Do Mun, asentando un gasto y una cuenta por pagar. Cuando Do Mun no podía pagar, prosigue, Espejos del Mundo asumía el pago y cancelaba directamente al acreedor, con lo que debitaba la cuenta por pagar a Do Mun. Con la copia del cheque o pago realizado por Espejos del Mundo, Do Mun debitaba la cuenta por pagar al beneficiario y acreditaba a la cuenta por cobrar de Espejos del Mundo. Este Tribunal comprende la estrategia y mecanismo contable que explicita la parte promovente, aun cuando pueda considerarse que no resulta la manera más adecuada de asentar las obligaciones de cada una de las entidades involucradas. Incluso, nótese que el mismo Tribunal Fiscal Administrativo reconoció la posibilidad de utilizar ciertos movimientos contables, dependiendo de los grados de vinculación y dinámica de relación de varios agentes económicos. Empero, comparte este cuerpo colegiado lo señalado por el Estado y ese Tribunal Fiscal en el sentido que la posibilidad de utilizar esos mecanismos, no es óbice para que las operaciones económicas sean asentadas contablemente, consignadas, respaldadas y diferenciadas, de manera que se posibilite tener control y certeza de la entidad a la cual pertenecen, a tono con el principio de unidad económica. Ciertamente, desde un

plano genérico y abstracto, nada en nuestro ordenamiento impide el pago a favor de tercero, casos en los cuales se impone la figura de la subrogación, prevista en el ordinal 37 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios como mecanismo de extinción de las obligaciones fiscales, y en este caso, amparo a lo preceptuado por los cánones 786-796 del Código Civil. Con todo, en el caso del pago a favor de tercero, la erogación se tiene por realizada por el obligado originario, y el tercero se subroga el derecho de crédito, oponible por ende frente al obligado original. Véase que la subrogación es una forma de pago, realizada por un tercero a favor y a nombre del obligado. Ante ese pago a favor de tercero, el subrogante, en la medida en que sea a su vez deudor del subrogado, ingresa en el supuesto de hecho que posibilita aplicar la figura de la compensación, dado que la misma persona reúne las condiciones de acreedor y deudor, aún de manera parcial. Así lo establecen las normas 806 al 813 del Código Civil. Sin embargo, pese a la posibilidad legal de realizar tal tipo de operaciones, se insiste, el deber de registro contable de cada sujeto pasivo como obligación formal que permite el ejercicio de fiscalización tributaria (numerales 104 inciso a en relación al 128 del Código Tributario), exige que el registro de esas operaciones posibilite al Fisco determinar con un grado de certeza razonable, a quien corresponde cada movimiento y la forma en que se ha procedido, a fin de poder establecer mediante controles cruzados o verificaciones de esos registros, que no se han constituido en formas de reducir de manera ilegítima las obligaciones materiales. En la especie, el Tribunal Fiscal estimó que la acreditación del no perjuicio al Fisco con las transacciones realizadas y la forma de consignarlas en la contabilidad, no fue realizada ante la ausencia de comprobantes fehacientes. Un primer aspecto sobre el que ha de tenerse claridad, es que a juicio de este cuerpo colegiado, el hecho que en determinado momento la empresa Do Mun no tuviera capacidad financiera para afrontar sus compromisos de gastos de servicios personales, no implica, como parece sugerir la accionante, que la cobertura y pago de esos extremos por parte de la accionante, se realizara sobre la base de una vinculación con sus actividades gravadas, siendo que de no satisfacer esas obligaciones, se afectaría la actividad y el giro comercial que realiza Espejos del Mundo S.A. El mismo contrato de outsourcing suscrito entre las partes establece de manera diáfana, el obligado a cubrir las cargas y compromisos del personal de Do Mun, es precisamente esa empresa y no la accionante. Esta última debía cancelar una factura por servicios profesionales, en la que se incluye un traslado de costos para prestar el servicio, pero ello no implica que la obligación que sustenta el gasto, sea atribuible o referible a la accionante. De ese modo, lo deducible sería el costo del servicio a cancelar a la empresa contratada y cuya actividad guarda relación con las rentas sujetas a imposición. Por ende, es evidente que el pago de esos rubros que solo corresponde, desde el plano obligacional a Do Mun, no pueden constituirse de manera directa, como gasto deducible a favor de la accionante. Ante ello, en el marco de alegaciones de la empresa actora, este Tribunal deriva que su argumento medular estriba en que esos pagos en realidad no fueron aplicados como gastos deducibles,

sino que contablemente se descontaban de la cuenta por pagar a Do Mun, aplicando allí, en esa cuenta, una suerte de compensación. Se afirma que de igual modo, en la contabilidad de Do Mun, en la cuenta por cobrar a la accionante, se aplicaba ese pago, a fin de reconocer la porción en la deuda a satisfacer por la prestación de los servicios contratados. Sin embargo, según se desprende de los autos, y constituye un elemento que la promovente no logra desacreditar, en ninguna de las fases de la fiscalización, ni en las etapas de manifestación de disconformidad con los actos emitidos (recursos ejercidos), la obligada tributaria logró acreditar que los movimientos contables utilizados y las transferencias económicas producidas entre ambas partes, no implicaran un perjuicio económico al Fisco, por la eventual duplicación de gastos deducibles, dado que correspondían a partidas cuya cobertura no correspondía a Espejos del Mundo S.A. Nótese que el alegato del Tribunal Fiscal Administrativo se ampara en el criterio que no se habían aportado pruebas en la fiscalización y recursos, pese a la amplia posibilidad de la parte para concretar esa facultad, que permitieran identificar y sustentar las transferencias específicas debidamente referenciadas, enfatizando que ni siquiera se había presentado certificación contable. Pese a ello, a diferencia de lo que expone la accionante, el criterio aludido no se emite solo por la falta de prueba, pues de seguido advierte que al margen de esa deficiencia probatoria, ingresó a analizar el detalle de los movimientos bancarios de la cuenta de la contribuyente, concluyendo que por sí solas, no permitían relacionar los movimientos bancarios y su asociación específica y circunstanciada con los gastos rechazados que a lo largo de las hojas de trabajo se encuentran debidamente identificados, detallados y referenciados a los documentos fuentes de la imputación. Por demás, esa instancia apelativa recalcó, no está demostrado fehacientemente que esos gastos de índole laboral a nombre de Do Mun S.A., no hayan sido efectivamente declarados por esa empresa, que permita avalar el argumento de la apelante, en el sentido de que el Fisco no ha sufrido perjuicio económico, dado que por haber sido esta empresa la que contrató al personal, lo incluyó al régimen de seguridad social (CCSS) y haber suscrito ella la póliza de riesgo del trabajo, sería la legitimada para acreditarse el gasto deducible de la renta bruta, por esos conceptos. De nuevo, tal contenido y análisis no fue rebatido con la contundencia debida por la promovente. Cabe destacar, a diferencia de lo que expone la reclamante, el Tribunal no dejó de analizar la documentación aportada para justificar su reclamo, en concreto, transferencias bancarias, comprobantes de pago, contrato y factoras emitidas por Do Mun. Si bien se mira, en el acto 100-2011, el Tribunal Fiscal señala con claridad: "*no obstante, abocado esta Sala a la revisión de las pruebas aportadas en la impugnación a los traslados de cargos, observa que a los folios 59 a 69, constan impresos relativos a movimientos bancarios de la cuenta de la contribuyente en el Banco [...] N° [...], del período que abarca del 1° al 24 de diciembre de 2002, que en su gran mayoría consignan en el aparte de Descripción: "Cr/db Transferencia (aguinaldo/2002)".*" - folios 266 vuelto y 267 del determinativo- De lo anterior se extrae, luego de valoradas

esas probanzas, esa instancia vertical consideró que la tesis del recurrente no se había demostrado, lo que no implica que no fuesen valorados esos elementos. La disconformidad con lo colegido de esa ponderación no supone, como se afirma, una falta de valoración de esas pruebas. Ahora, en este proceso, la accionante aporta una serie de elementos probatorios que pretenden desacreditar lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo y la Administración Tributaria de Heredia. Como primer aspecto, debe llamar la atención el Tribunal en cuanto a la pretensión de tratar de enmendar en esta sede las deficiencias probatorias que llevaron en sede administrativa a un criterio específico. Es dentro del procedimiento administrativo que la parte debía acreditar las condiciones que le permitieran al Fisco comprender los alcances de sus alegaciones y aportar los elementos de prueba que permitieran acreditar los aspectos que fueron echados de menos en las diversas resoluciones dictadas. La falta de reconocimiento del gasto fue cuestionada en sede apelativa y pese a ello, no se aportaron pruebas fehacientes para soportar la tesis que en esa instancia se defendía. El alegato de indebida ponderación de las pruebas aportadas dentro de un procedimiento administrativo, como causal de invalidez de una conducta pública administrativa, es cosa diversa del aporte en sede judicial de nueva prueba, desconocida en ese procedimiento, que pretende sustentar un pedimento anulatorio. En esta causa se aporta certificación contable con la que se pretende acreditar que el criterio de la Administración demandada es incorrecto, precisamente por la circunstancia particular que parte del acto cuestionado se erige sobre la base de ausencia de probanzas, como las que constituía ese tipo de documento. Pese a lo expuesto, en la medida en que el objeto de esta causa es determinar la ocurrencia real del motivo del acto de reajuste tributario del impuesto sobre las utilidades período 2002, y al amparo de lo estatuido por los ordinales 82 y 85 del CPCA, es menester abordar el análisis de ese aspecto.

XI. Valor probatorio de las certificaciones CPA en aspectos tributarios. Posibilidad de rebatir su contenido por las potestades de investigación del Fisco. Un primer aspecto dentro de este orden, constituye el análisis del valor probatorio de la certificación emitida por el Contador Público Autorizado, licenciado Luis Fernando Ramírez Pereira, en la que se señala, los pagos realizados por la accionante, objeto de controversia, fueron registrados como abonos a la cuenta por pagar de Do Mun S.A. y no como gastos del período. Se argumenta que este documento constituye plena prueba por ser un documento público. Sobre el particular, cabe indicar, de conformidad con el numeral 8 de la Ley de Creación del Colegio de Contadores Públicos, no. 1038: *“Los documentos que expidan los contadores Públicos en el ramo de su competencia, tendrán valor de documentos Públicos.”* El artículo 2 en relación al 7, ambos de la ley de referencia, establecen las competencias y funciones que orientan el ejercicio profesional de la contaduría pública. Por su parte, el ordinal 48 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, permite a los declarantes: *“... servirse de contadores públicos autorizados para que, de acuerdo con el inciso c) del artículo 7 de la ley No. 1038 del 19*

de agosto de 1947 y sus reformas, les certifique los estados contables y financieros que deban incluir en la declaración. En la certificación, la firma del contador deberá ir precedida de la razón "Certificado para efectos tributarios". Desde este plano, el mandato 7 referido ut supra impone que los documentos emitidos por los Contadores Públicos para efectos tributarios se ajusten a los preceptos legales vigentes en la materia, dentro de estos, que la firma del profesional sea precedida de esa razón. En ese sentido, el artículo 49 de la precitada Ley No. 7092 establece: ***"La opinión o interpretación contenida en las certificaciones para efectos tributarios no constituye plena prueba contra el Fisco, y no obliga a la Administración Tributaria. Esta podrá ejercer directamente ante el contribuyente, o por intermedio del contador público, sus facultades de fiscalización para determinar si aquellas certificaciones se formulan con prioridad, de acuerdo con las disposiciones legales aplicables; o, en su defecto, conforme con las normas y principios de auditoría generalmente aceptados; y, en todos los casos, con observancia de las normas de conducta establecidas en el Código de Ética Profesional del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica."*** -El resaltado no corresponde al original- A diferencia de lo que expone la accionante, esa probanza no permite establecer de manera incontrovertible que en efecto, los pagos realizados a favor de tercero (Do Mun) hayan sido aplicados a la cuenta por pagar con esa entidad y además, no hayan sido aplicados por esa empresa de suerte que no se haya producido un perjuicio al Fisco. El hecho de que el documento en cuestión, por imperio de ley ostente el carácter de documento público, no dice de la imposibilidad de examinar más a fondo los hechos o circunstancias a las que hace mención, pues ciertamente, estas manifestaciones pueden ser comprobadas, a fin de descifrar la realidad económica que se deriva del hecho generador, para con ello, fijar los parámetros del tributo, dentro del correcto cause que estatuye la ley. Si bien las certificaciones expedidas por los contadores públicos en materia de su competencia, indubitadamente constituyen documentos públicos, por indicación expresa de la Ley No. 1038, es criterio de este Tribunal, la fe pública de tales funcionarios no es extensiva al contenido o verdad intrínseca de los estados financieros o contables certificados por ellos, siendo que se circunscribe a la constatación de la existencia de los registros analizados por el CPA y a los actos o hechos realizados o ejecutados por ellos. De ahí que la Administración Tributaria en sus funciones de fiscalización puede exigir además de la información contable, los comprobantes de tales operaciones para verificar o determinar la obligación tributaria. Según se ha indicado ya, las potestades que se desprenden del numeral 123 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, permiten al Fisco la verificación de las declaraciones, libros y demás documentos que sean aportados por los contribuyentes en sus respectivas declaraciones y liquidaciones, incluidas las relacionadas al impuesto sobre la renta, como acción que permite el debido cumplimiento del deber de contribuir. Para determinar la renta imponible, se infiere de previo la deducción de los gastos de la renta bruta, por lo que es claro que se trata de un elemento relevante en la

declaración del gravamen. De ahí que, en tanto incide en la cuota del impuesto, es susceptible de verificar. Es por ello que el canon 49 indicado estatuye que la opinión o interpretación contenida en las certificaciones para efectos tributarios, no constituye plena prueba contra el Fisco, y no obliga a la Administración Tributaria. En este sentido, puede verse la precitada sentencia No. 663-F-06 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, así como el fallo no. 421 de las 9 horas 40 minutos del 20 de junio del 2005 de esa misma instancia casacional. Ergo, pese a dicho carácter, esa certificación no hace plena prueba respecto de la deducibilidad del gasto, ni puede tenerse como elemento que por sí mismo permita acreditar las deficiencias que evidenció el Tribunal Fiscal.

XII. Con todo, luego del análisis de fondo de la prueba aportada a este proceso, no considera este Tribunal que esa certificación permita tener por acreditado que los gastos en cuestión son deducibles. Para ello, ha de insistir, el pago de las planillas, liquidaciones, aguinaldo y Asociación Solidarista de los empleados de Do Mun, si bien constituyen un gasto que permite a esta última cumplir con los servicios contratados por Espejos del Mundo S.A., en definitiva, y con independencia que pudieran ser costeados por la entidad accionante, mediante la modalidad de pago a favor de tercero (subrogación), no son gastos útiles y necesarios para la generación de rentas para la actora. Son gastos cuya responsabilidad y derecho de deducción atañe exclusivamente a la empresa Do Mun. El *modus operandi* contable que fue utilizado por las empresas y el detalle que aquí se presenta (que pretende respaldarse por la certificación aportada) no permite, a juicio de este colegio, concluir sobre la improcedencia del criterio aplicado por la Administración Tributaria, en el sentido que se trata de gastos no atribuibles a Espejos del Mundo S.A., aun cuando fuesen cancelados con su patrimonio, bajo el alegato de evitar las incidencias negativas que la cesación de pagos por parte de Do Mun pudo haber generado en las actividades de la accionante. Bajo este prisma de examen, la accionante reclama la aplicación del principio de realidad económica en el gasto incurrido, sin embargo, como se ha señalado arriba, tal máxima que rige la dinámica de comprensión de los fenómenos y transacciones económicas de relevancia tributaria, solo resulta factible, en materia de deducibilidad, cuando el gasto que se pretende aplicar haya cumplido con las tres exigencias que impone el canon 7 de la Ley No. 7092, sea, vinculación, retención y comprobación. En este caso, la Administración Tributaria denegó el gasto por la improcedencia de la vinculación y la acreditación, por lo que, ante esa falencia, no podría aprobarse ese efecto reductor de la obligación tributaria, cuando la causa del rechazo estriba precisamente en la falta de acreditación fehaciente de la conexidad del gasto con la realización de actividades gravadas. No se trata por ende de una temática estrictamente formal como alega la accionante, sino de la desatención de exigencias básicas para la procedencia de la deducción de erogaciones en el ámbito del impuesto sobre la renta. En concreto, la accionante aplica como gastos deducibles partidas que

son obligaciones patronales que debe satisfacer Do Mun, de suerte que el pago que con su patrimonio realizó de esas obligaciones de tercero, no cumplen con el requisito de vinculación y necesidad para producir sus rentas gravadas, aún cuando esa actividad dependiera del contrato de outsourcing suscrito con aquella entidad. Los motivos que a nivel de relaciones internas entre ambas empresas llevó a que las obligaciones de Do Mun fueran honradas por Espejos del Mundo, no son oponibles ni justificantes para la aprobación de esos gastos, mucho menos cuando el alegato primario gravita en torno a la insuficiencia financiera de Do Mun para afrontar esas erogaciones, lo que per se hace cuestionable las razones de haber realizado un pago directo en favor de tercero y no una simple transferencia por pago de servicios (aún de manera anticipada), de suerte que se allegara al flujo financiero de Do Mun, recursos para hacer frente a esos compromisos laborales. Desde luego que esto último en si mismo no engloba la negación de una eventual consideración del gasto, pero constituye un elemento a considerar en la validez de lo alegado por la accionante. Lo relevante a fin de cuentas es que luego del proceso de verificación, no pudo acreditar la actora que a nivel contable existiera entidad económica de suerte que se pudiera garantizar que esos gastos laborales no fuesen aplicados por Do Mun, y a la vez por Espejos del Mundo S.A. Ante ello, la inaplicabilidad de los gastos deducidos por la accionante que llevó al procedimiento determinativo, tenía como efecto lógico el reajuste en la base imponible del impuesto sobre las utilidades del período 2002, ajustando dicha base cuantitativa respecto de las sumas que fueron asociadas y declaradas en cuanto a esos gastos. Por ende, no se trata de una tasación sobre base presunta, sino sobre base cierta, dado que los montos pagados por Espejos del Mundo S.A: por concepto de Aguinaldos, planillas y liquidaciones, así como Asociación de Empleados, fueron cuantificados por la misma contribuyente y encuentran reflejo en la documentación aportada. Así, no se trata de una presunción de sumas, sino de rubros establecidos en el expediente de manera cierta y directa. Al amparo de lo expuesto, se insiste, las probanzas aportadas por la accionante no permiten derribar el criterio de la Administración accionada en cuanto al improcedencia del reconocimiento de los gastos objeto de discusión.

XIII. Conforme a lo señalado, a diferencia de lo que expone la entidad accionante, no se observa incorrección en cuanto al motivo utilizado por el Fisco para el respaldo de sus actuaciones. La razón del proceder de la Administración Tributaria, según se desprende de los actos cuestionados, es la determinación de haber reportado como gastos deducibles erogaciones que correspondían a la empresa Do Mun y que por ende, ante la falta de acreditación fehaciente de conexidad, debían ser rechazados. Al haber determinado el Tribunal Fiscal Administrativo que las partidas en cuestión eran erogaciones atinentes a extremos laborales que se realizaron a favor de otra empresa, luego el reconocimiento de ese gasto en la situación tributaria de Espejos del Mundo S.A. era improcedente. Esa situación ha sido plenamente acreditada en sede

administrativa. El mismo contrato suscrito entre la accionante y Do Mun establece que es resorte de esta última los compromisos laborales, dentro de ellos, el pago de planilla, liquidaciones y aguinaldos, según puede verse en la obligación número 11 del contrato en cuestión. Así las cosas, en tesis de inicio, la obligación de Espejos del Mundo S.A., que eventualmente serían deducibles, es el pago por los servicios facturados por Do Mun, más no así los pagos directos que se subrogue de obligaciones atribuibles a aquella contratista. En la forma expuesta, esas partidas no guardan relación con la generación de actividades gravadas, pues el compromiso de pago de esos costos personales de carácter laboral, no debían ser incurridos por la accionante, sino por la entidad a quien contrató ese aspecto. Bajo esta inteligencia, no se produce la afectación denunciada en cuanto a las omisiones de análisis de los ingresos de la actora y su correlación con los gastos declarados para el período fiscal 2002. Por el contrario, se insiste, la Administración consideró que esos gastos no eran deducibles por corresponder a cargas laborales cuya cobertura era atribuible a otra entidad jurídica, y no partidas que pudieran tenerse como erogaciones inherentes a Espejos del Mundo S.A., pues solamente quien debía cubrir esas obligaciones, podía deducir esos pagos. Por todo lo expuesto, no observa este Tribunal la deficiencia que en cuanto al motivo del acto se ha expresado. Habiéndose por ende determinado la improcedencia de los gastos auto-deducidos por la accionante, a saber: ¢10.398.888.58 (diez millones trescientos noventa y ocho mil ochocientos ochenta y ocho colones cincuenta y ocho céntimos), por concepto de aporte patronal a la Asociación Solidarista de Empleados de Do Mun, liquidaciones laborales de empleados de ese ente comercial del mes de noviembre 2001; ¢2.600.034.85 (dos millones seiscientos mil treinta y cuatro colones con ochenta y cinco colones) por liquidaciones laborales; y ¢15.982.915.00 (quince millones novecientos ochenta y dos mil novecientos quince colones), por concepto de aguinaldos, para un total de gastos operativos rechazados de ¢38.675.717.83 (treinta y ocho millones seiscientos setenta y cinco mil setecientos diecisiete colones ochenta y tres céntimos). Incluso, en el mismo traslado de cargos 2752000007863 respecto de estas partidas se dan las razones concretas con fundamento en las cuales se realizó el ajuste tributario y que a la postre, no han logrado ser rebatidas por la actora indicando en concreto, que los gastos se rechazan por no ser costos operativos de la contribuyente, ya que los mismos están ya considerados dentro del pago por el servicio profesional a la empresa Do Mun S.A., detalle que puede verse en el cuadro a folio 17 del expediente de las hojas de trabajo. En consecuencia, se dispone el rechazo de la pretensión anulatoria formulada contra la resolución TFA-100-2011 del Tribunal Fiscal Administrativo.

XIV. Base legitimante de la potestad sancionadora tributaria: Por otro lado, la accionante peticona: *"Se anule la resolución determinativa sancionatoria N° SAF-04-RV-038-6 de las 12:02 del 31 de mayo del 2006, emitida por la Administración Tributaria de Heredia, por medio de la cual se impone una multa que equivale al 25%*

de la suma determinada de oficio de la declaración de impuesto sobre la renta del período fiscal 2002."(Folio 259 vuelto del principal) Para el abordaje de ese pedimento es necesario señalar lo que de seguido se expone. Es evidente que el ejercicio sancionador tributario, en tanto manifestación de la potestad punitiva de la Administración, en el caso concreto de las relaciones jurídico tributarias, forma parte de ese marco de análisis previamente abordado referido a las potestades de fiscalización y verificación. El fundamento de ese ejercicio represivo estriba en el deber de contribuir con los gastos públicos que impone el precepto 18 de la Carta Magna. Desde este plano, la carga contributiva se constituye en una relevante fuente de financiamiento para el desarrollo prestacional del Estado. Tal deber contributivo se corresponde con el criterio de generalidad de los impuestos, con la finalidad de que todas las personas que se encuentren dentro del supuesto de hecho que permite surgir el tributo (hecho generador), cumplan con sus deberes formales o materiales. Empero, a fin de procurar un correcto ejercicio contributivo, en términos cuantitativos y cualitativos, como derivación de lo estatuido en el citado precepto 18 constitucional, el Ordenamiento Jurídico confiere potestades de fiscalización y recaudación a las Administraciones Tributarias. Esto viene desarrollado con algún grado de precisión en el marco legal que orienta el proceder del poder público fiscal, dentro de ellas, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En este sentido, el canon 103 de dicho Código fija con claridad las aludidas potestades de fiscalización y recaudación, que le permiten realizar una serie de requerimientos de información, tanto al obligado como a terceros e investigaciones contables y de otra naturaleza. Como toda potestad, en el fondo supone un poder-deber, en tanto, en el ámbito de la actividad impositiva, permite desprender las acciones debidas para llevar a cabo la correcta recaudación, pero a su vez, desplegando un marco fiscalizador como medio de garantía que las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos se está realizando conforme a los parámetros correctos. De ahí que como derivación de esa asignación de potestades de imperio, sea deber del Estado recaudar los tributos. Esta función incluye el ejercicio sancionador por la desatención de los deberes jurídicos que imponen las diversas normas que rigen la materia. El ejercicio fiscalizador se complementa con la potestad punitiva que permita producir una consecuencia sancionatoria al sujeto pasivo infractor. La determinación correcta del deber contributivo debe engarzarse con las consecuencias represivas que impongan las multas o sanciones cuyo objeto es disuadir las prácticas irregulares y potenciar un correcto cumplimiento de los deberes fiscales. Desde luego que como potestad administrativa, se encuentra sujeta a límites infranqueables, dentro de éstos, el principio de legalidad administrativa y el respeto de los derechos subjetivos e intereses legítimos de las personas. De esta justificación ha dado cuenta la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en el fallo 871-2007 de las 10:55 horas del 4 de diciembre del 2007, al cual se remite como complemento de lo expuesto. El régimen sancionador administrativo tributario establece un desarrollo diferenciado según se trate de delitos tributarios, o infracciones administrativas. De

este último aspecto participa la sanción prevista en el ordinal 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

XV. Sobre la sanción prevista por falta de ingreso por omisión o inexactitud.

Elementos. En el tema de las infracciones administrativas, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece una serie de supuestos de hecho que son considerados como constitutivos de esta tipología. Se trata de conductas que el legislador ha establecido como infracciones administrativas tributarias, sea, mediante esas diversas disposiciones se cumple con la tipicidad de la falta. Dentro de estas, en lo que viene relevante al caso, el precepto 81 del Código de referencia regula la infracción por falta de ingreso por omisión o inexactitud. En este sentido, se establece la sanción para los sujetos pasivos que mediante la omisión de la declaración o la presentación de declaraciones inexactas, dejen de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos, los impuestos correspondientes. Desde este plano, la norma señalada 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. De igual forma se aclara que la sanción aludida es aplicable cuando la Administración Tributaria determine la obligación, en los casos en que el sujeto pasivo, previamente requerido, persista en el incumplimiento de presentar su declaración. En la generalidad de los casos, se establece una sanción del 25% de la diferencia entre el monto del impuesto por pagar o el saldo a favor, según el caso, liquidado en la determinación de oficio, y el monto declarado por el contribuyente o responsable o el del impuesto determinado cuando no se haya presentado declaración. No obstante, el citado mandato dispone que en los supuestos en que se determine que se ha inducido a error a la Administración Tributaria, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma idónea de engaño, por un monto inferior a doscientos salarios base, la sanción será del 75%. La aplicación del porcentaje sancionatorio agravado del 75% solo es posible cuando se haya acreditado la simulación de datos, la deformación u ocultamiento de información o bien, cualquier otra forma de engaño. En este sentido, de previo a imponer la sanción del 75%, que por gravoso, se trata de un supuesto de excepción, es necesario que la Administración acredite de manera debida la concurrencia de alguno de los criterios que han sido dispuestos para la aplicabilidad de este efecto sancionador. Lo anterior debe establecerse dentro de un procedimiento

administrativo en el cual se confiera el derecho de defensa al contribuyente. La correcta comprensión de la norma, a juicio de este Tribunal, lleva a establecer que por orden expresa del legislador, las hipótesis de simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera, permiten la aplicabilidad del porcentaje referido, siempre que se hubieren acreditado de manera debida dentro de un procedimiento administrativo y configuren medios de concreción de la antijuridicidad material, sea, haber dejado de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos, los impuestos que correspondan. Más simple, pese a la existencia de uno de esos criterios, solo cuando se produzca un menoscabo a la recaudación fiscal en los términos que le son debidos al sujeto pasivo, es viable imponer la sanción del 75%. De otro modo, se estaría imponiendo la sanción al margen de que se produzca un hecho antijurídico, sea, en el cual, no se ha concretado ningún efecto lesivo en el interés jurídico tutelado. En esta hipótesis, dicho interés claramente se encuentra representado por la correcta recaudación fiscal, por lo que ante la ausencia de perjuicio en contra de la recaudación, la amonestación no guarda congruencia.

XVI. Análisis de validez de la resolución sancionatoria. En la especie, se tiene que mediante el traslado de cargos por infracción por omisión o inexactitud número 1931000105492 de fecha 10 de noviembre del 2005, la Administración Tributaria de Heredia comunica a la entidad accionante la apertura de procedimiento sancionatorio por aplicación del ordinal 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, señalando que mediante el acta de conclusión No. 5452000027302 se había comunicado un impuesto de ¢40.579.827.00 (cuarenta millones quinientos setenta y nueve mil ochocientos veintisiete colones), no ingresado oportunamente, sin que haya acreditado la existencia de razones para excluir la presencia de dolo. (Folios 1-13 del expediente sancionatorio) Por resolución número SAF-04-RV-038-6 de las 12 horas 02 minutos del 31 de mayo del 2006, la Administración Tributaria de Heredia declaró sin lugar el incidente de nulidad presentado el 13 de diciembre del 2005 y determinó a cargo de la accionante la suma de ¢30.434.871.00 (treinta millones cuatrocientos treinta y cuatro mil ochocientos setenta y un colones) por concepto de la sanción prevista en el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. (Folios 24-46 del legajo sancionatorio) Formulado el recurso de revocatoria con apelación en subsidio, por acto SF-AUS-04-RV-096-11 de las 12 horas del 11 de agosto del 2011, la Administración Tributaria de Heredia declaró sin lugar el recurso de revocatoria y confirmó la sanción establecida. Remitió el expediente al Tribunal Fiscal Administrativo para efectos de conocer el recurso de apelación planteado, el que a la fecha, no consta en autos se haya resuelto. Sobre el particular, cabe indicar, la parte promovente se limita ampliar la pretensión a efectos de buscar la supresión por invalidez del acto sancionador tributario. Sin embargo, no ofrece detalle de hechos relacionados con las posibles nulidades que puedan asociarse con esta actuación, como tampoco señala los vicios que tal acto podría tener, de suerte que permita a este órgano colegiado,

abordar su análisis con el objeto de establecer la validez o invalidez de esta conducta. Si bien el canon 182 de la Ley No. 6227/78 permite al juzgador analizar de oficio eventuales vicios en el sujeto, procedimiento o forma, es menester que el pedimento anulatorio presente algún detalla de las causas en que sustenta su reclamo. De otro modo bastaría la simple formulación gramatical de pedimento de nulidad para trasladar al juzgador el deber de analizar todos los aspectos y elementos de la conducta pública, sin mayor detalla o conjetura de las razones por las que, el disconforme, considera que esa actuación se ha emitido con disconformidad sustancial del ordenamiento jurídico. En esa línea, la demanda muestra una deficiencia técnica insuperable que imposibilita abordar esa pretensión. No se señala reparo alguno en cuanto a las causas por las cuales se considera que no convergen en su caso los diversos presupuestos que fija el ordinal 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios para imponer la sanción que se ha dictado en su contra. No podría este Tribunal especular que las razones de reproche son las mismas que han sustentado el recurso planteado en sede administrativa. Desde ese plano, en lo medular, no se observan defectos de motivación en los actos emitidos, en la medida en que advierten de las causas concretas que han dado cabida a esas decisiones. De igual modo, exponen con claridad el criterio subjetivo (art. 71 CNPT) en que sustentó la sanción impuesta, con detalle del tributo infraccionado, conductas reprochables, normas atinentes al caso e implicaciones económicas de esas infracciones administrativas. Por demás, al haberse determinado la validez del procedimiento determinativo, pervive el motivo legitimante de la apertura de la causa sancionatoria. Pese a que la pretensión anulatoria contra el acto 100-2011 del Tribunal Fiscal Administrativo es solo parcial respecto de los gastos deducibles ya analizados, ese acto aborda otros temas relacionados con el impuesto a las utilidades del período 2002 y del impuesto sobre las ventas de los períodos que van de octubre del 2001 a diciembre del 2002. Respecto de los componentes que desbordan los citados gastos de aguinaldo, planillas, liquidaciones laborales y Asociación Solidarista de empleados de Do Mun, no se señala agravio alguno, con lo cual, no es factible ni pertinente abordar esas discusiones que escapan del objeto de esta contienda judicial. En consecuencia, lo debido es disponer el rechazo de las acciones reprochadas.

XVII. Corolario. Análisis de las defensas opuestas. La representación del Estado opuso la defensa de falta de derecho. Esta defensa debe ser acogida al haberse establecido la validez de los actos impugnados. En consecuencia, debe declararse sin lugar la demanda en todos sus extremos, como en efecto se dispone.”

7. Determinación de Oficio

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]^{viii}
Voto de mayoría:

X. SOBRE LOS ASPECTOS DEL TRIBUTO NO CONTEMPLADOS EN LA LEY. Ahora bien, ciertamente existen aspectos procedimentales que no se encuentran regulados en la Ley 8343. Empero, las lagunas que puedan presentarse en dichos aspectos deben colmarse atendiendo a los mecanismos que el mismo ordenamiento jurídico establece para esta materia en particular. En esa línea, el numeral 7 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios estatuye la posibilidad de integración del ordenamiento. Indica dicha norma:

“En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia se deben aplicar supletoriamente los principios generales de Derecho Tributario, y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan con su naturaleza y fines.”

De lo anterior se colige la posibilidad de integración del ordenamiento tributario, acudiendo, en una primera fase, a las fuentes escritas y luego, ante la insuficiencia del ordenamiento escrito, a las fuentes no escritas, tales como los principios generales (doctrina de los artículos 7 y 8 de la LGAP), según corresponda. Desde ese plano, resulta evidente que los aspectos procedimentales o de otra naturaleza que no se encuentren precisados en la Ley 8343 a propósito del impuesto sobre los moteles, pueden integrarse válidamente con el contenido del CNPT. De ese desarrollo participarían elementos tales como el procedimiento determinativo, el sancionatorio, aspectos de fiscalización y requerimientos de información de trascendencia tributaria, prescripción de la obligación tributaria, entre otros. En este tipo de regulaciones, es improbable que la ley soporte del tributo detalle la totalidad de las cuestiones inherentes a su aplicación. Así, la integración del ordenamiento se constituye en el mecanismo que permite una válida aplicación de las normas (excluyendo la forma de la analogía para crear tributos o exenciones según el artículo 6 párrafo segundo del Código de la materia). *Ergo*, la referencia a normas del citado Código en la aplicación de las potestades de fiscalización del impuesto a los moteles, es una práctica que encuentra pleno respaldo en el mismo ordenamiento tributario. Ahora bien, del análisis del marco legal que regula el impuesto objeto de examen, no se observa una norma que de manera expresa refiera a una suerte de delegación legislativa para que mediante reglamento se fije los procedimientos determinativos y/o sancionatorios que sean de mérito en el cotejo de los deberes propios de los sujetos pasivos del tributo. Aún ello, resulta de total aplicación la normativa contenida a partir del artículo 123 del CNPT, que precisa con detalle el proceder de las Administraciones Tributarias en estos campos de acción. El mismo artículo 66 de la Ley N° 8343 dispone que el IMAS tendrá

todas las facultades y atribuciones conferidas a la Administración Tributaria (concepto que debe analizarse a la luz del ordinal 96 del Código mencionado). Desde ese plano, aún y cuando pueda en algún momento emitirse reglamentación para fijar aspectos procedimentales que permitan una mejor recaudación del tributo bajo examen, son los preceptos del Código tantas veces mencionado a los que debe acudir para efectos de los procedimientos determinativos y sancionatorios, salvo disposición expresa en contrario, que a la fecha no ha sido emitida. Ahora, si bien a propósito de este tributo se ha emitido el decreto ejecutivo N° 33874-H, ese instrumento regula lo concerniente al mecanismo de calificación y clasificación de los establecimientos afectos al impuesto, así como de las variables que se ponderan para tal calificación. En él no se incluye ni por asomo regulaciones en torno a los temas que plantean las actoras. Por ende, en el ejercicio de las potestades de fiscalización y verificación, el IMAS debe orientar su proceder en las ordenanzas del CNPT, a falta de norma especial sobre ese particular. En ese orden de cosas, el numeral 123 *ibidem* establece la potestad de las Administraciones Tributarias para verificar el contenido de las declaraciones tributarias, libros, registros y demás documentos de relevancia tributaria. Aunado a ello, el numeral 124 de ese mismo cuerpo legal estatuye igual potestad para los casos en que no se haya presentado las declaraciones juradas o cuando las presentadas sean objetadas por la Administración Tributaria por considerarlas falsas, ilegales o incompletas. Se trata de una potestad oficiosa de verificación, que se sustenta en el correcto cumplimiento del deber de contribuir con los gastos públicos (artículo 18 de la Constitución Política). En esos casos aludidos, ante la omisión en el deber formal de declarar y el material de poner a disposición de la Administración Tributaria los impuestos retenidos, el mandato 127 *ibidem* permite la intimación al sujeto pasivo para que regularice su situación jurídico-tributaria. Es claro que cuando la omisión es de ingreso, debe darse un procedimiento determinativo (sobre base cierta o presunta según corresponda en cada caso) que permita definir el monto adeudado. Ahora bien, en los casos señalados en el artículo 124 de previa cita, el ordinal 144 del Código de referencia regula la denominada “vista inicial”, indicando al efecto, en lo que interesa:

“Artículo 144. Vista inicia. 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.”

No debe llamar a confusión la referencia que realiza la norma al procedimiento definido por reglamento, pues en definitiva, aún en ausencia de un instrumento de esa naturaleza, la determinación de un incumplimiento de presentación de declaraciones y

falta de pago, se encuentra dentro de los supuestos de hecho concretados por el artículo 127 ya citado. En adición, es la misma Ley N° 8343 la que fija el plazo para cumplir con dichas obligaciones –primera semana de cada mes– así como la base imponible y cuota del tributo, con lo cual existe plena claridad en las obligaciones que dimanen de ese tributo. Una vez vencido el plazo para regularizar, como se ha expuesto, la Administración deberá proseguir con el procedimiento de determinación del tributo, realizando formal traslado de cargos, cumpliendo en dicha fase con el contenido mínimo que impone el numeral 147 del CNPT y en plena tutela del derecho de defensa según lo manda el precepto 148 *ibídem.*-

8. Prescripción de la Determinación Oficiosa

[Sala Primera]^x

Voto de mayoría

“**V.** Respecto a su otra disconformidad, las normas que se ocupan de la prescripción de este tributo provienen del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), en su carácter de fuente supletoria de esa rama del Ordenamiento (artículo 1 CNPT),(sic) que en su regla 51 refiere dos diferentes plazos: *“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.”* (El destacado es suplido). Esto implica, entonces, que los supuestos que amplían el plazo a 5 años son: a) contribuyentes no registrados; b) contribuyentes registrados que presentaran declaraciones fraudulentas; c) contribuyentes registrados que no hayan presentado las declaraciones. El tratamiento diferenciado se justifica en una especie de “sanción” para el contribuyente que ha omitido el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, lo que compele a la Administración a iniciar un procedimiento a fin de determinar el adeudo, caso en el cual el plazo de prescripción corresponde a un lustro. En este asunto, la causa por la que se levantaron las planillas adicionales está en que el INA determinó, de oficio, que el tributo no le había sido cancelado. A su vez esto se debió a que la CCSS no facturó a la sociedad lo correspondiente al aporte del INA. El Tribunal señaló que el impuesto fue determinado por planillas adicionales, por lo que corresponde a una determinación de oficio, conforme a lo dispuesto por los artículos 124 y 51 CNPT, así como 2 y 8 del Reglamento de Gestión de Cobro Administrativo y Judicial a Patronos Morosos del Tributo de la Ley n.º 6868/83. El numeral 124 citado refiere: *“Determinación de oficio. Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas, o cuando las presentadas sean objetadas por la Administración Tributarias por*

considerarlas falsas, ilegales o incompletas, dicha Administración puede determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable, sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla. (...).” Esto supone entonces, que no presentar las declaraciones juradas abre la posibilidad a la determinación de oficio, A su vez, el artículo 2 del Reglamento citado indica: “Planillas adicionales: Información sobre salarios pagados por los patronos, levantada de oficio por la Caja Costarricense de Seguro Social o por el INA, luego de una investigación desplegada por sus inspectores” (El destacado es suplido). De ello se colige entonces que las planillas adicionales son la consecuencia de un procedimiento oficioso realizado por alguna de esas instituciones en las que se determina la existencia de un adeudo tributario (planillas adicionales). Finalmente, el precepto 8 mencionado refiere: “Del traslado de la determinación de la obligación tributaria cuando se trate de planillas adicionales. En caso de que la CCSS reporte de oficio la existencia de morosidad sobre determinadas empresas, el proceso de inspección y cobro deberá iniciar con un procedimiento para determinar el tributo de conformidad con lo estipulado por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. / Para tal fin emitirá una resolución de traslado donde se le indique con claridad al patrono moroso: el origen de la deuda, el monto adeudado, los periodos que comprende, el monto por recargos y cualquier otra información que considere relevante. (...).” (El subrayado no proviene del original). En el sub-lite, la falta de pago por parte de la empresa actora obligó al INA a iniciar el trámite de determinación de oficio. Aún cuando el tributo en cuestión no es declarado por el contribuyente, sino cobrado por la CCSS, esto no demerita el deber del obligado de satisfacerlo de manera oportuna, en tanto la falta de inclusión en las planillas en el momento en que éstas son emitidas, no equivale a exoneración. Así las cosas, tomando en cuenta las particularidades del sistema de recaudación de este impuesto, de determinarse que fue omitido el cobro por parte de la autoridad recaudadora y seguir el procedimiento de levantamiento de planillas adicionales, debe concluirse que el supuesto es homólogo a la falta de declaración contenido en el artículo 124 del CNPT supra citado y que genera el aumento del plazo para determinar la obligación tributaria. Esto genera entonces, que en el sub-lite, el plazo de prescripción sea el de cinco años y no el de tres, como reclama. Ahora bien, considerando que el cobro se hizo por los tributos correspondientes a los periodos de enero a agosto 2002 y diciembre 2004, y que el plazo comienza a correr, para cada uno de ellos, a partir del primero de enero del siguiente año a aquél en que el tributo debe pagarse (numeral 52 del CNPT), se tiene que para el primer periodo el plazo se completaba el 1 de enero de 2008 y para el segundo en esa misma fecha pero del año 2010. Sin embargo, el proceso de cobro fue notificado el 20 de diciembre del 2007, acto que tiene eficacia interruptora de la prescripción por mandato de la norma 53 inciso a) *ibídem*. Así las cosas, tal y como de manera acertada dispuso el órgano de la instancia precedente, no transcurrió el tiempo necesario para que prescribiera, de

modo tal que su reclamo no es de recibo. Con todo, por las razones expresadas, el recurso planteado por la parte actora deberá rechazarse, imponiéndole el pago de las costas generadas con su ejercicio en los términos del precepto 150 inciso 3) CPCA.”

9. Método Presuntivo en la Determinación de la Obligación Tributaria

[Sala Primera]^x

Voto de mayoría

“IX. En lo que respecta a la fijación hecha por las autoridades administrativas en orden a la aplicación del método presunto, que el Tribunal avala en el fallo recurrido, estima esta Sala que este órgano erró al no valorar, como elementos de juicio para arribar a la determinación presuntiva de los impuestos, los elementos de convicción que el recurrente insiste han de tomarse en cuenta para esos fines. En este predicado, la apreciación probatoria se ha verificado con error de derecho, pues es viable la comparación con otras empresas hoteleras que llevan a cabo actividad similar a la de la actora. Asimismo, la información de terceros, como la empresa Credomatic. La pericial suministrada por el experto, Lic. Carlos Alberto Zúñiga Castro, que rindió su dictamen y, constando en autos, ha estado a disposición del órgano sentenciador. Además, la certificación de la Licda. Nydia Venegas Román, contadora pública que obra en el expediente judicial. Obviamente, no es que se pretenda determinar las condiciones particulares de otras compañías hoteleras afines a la demandante, sino establecer parámetros comparativos del comportamiento financiero y tributario, lo mismo que las proporciones de pagos con tarjetas de crédito y efectivo, no solo a partir de la alusión en facturas a las siglas “TC”, sino mediante la consideración de montos reales según reportes de esa empresa administradora de tarjetas de crédito, para así clarificar la situación de la contribuyente. Para ello, es importante la información suministrada por la empresa Credomatic, la estimación de los comprobantes o vouchers, y su comparación con las referencias que derivan del expediente administrativo, principalmente, en las hojas de trabajo y en los cuadros de auditoría, lo mismo que con las facturas aportadas, todo lo cual también debe ser valorado. No es posible, en consecuencia, determinar solo con fundamento en lo establecido por la auditora fiscal, ni en presunciones derivadas de los meses de febrero, abril y julio de 2001, si median otros elementos que permiten confrontar y llegar a resultados más completos. En igual sentido, han de estimarse los datos que ofrece la certificación de la contadora pública, pues aunque en su momento la no emisión de facturas del segmento “Resto de público”, condujo, como quedó expresado, a la imposibilidad de aplicar el sistema de base cierta, no por ello puede dejarse de lado esa probanza, para establecer si de ella se deriva información pertinente para fijar los tributos de modo presuntivo, pero con apego a la realidad, según los verdaderos ingresos de la empresa accionante. Tampoco se comparte el

criterio vertido en el fallo impugnado, en cuanto a que los diversos cálculos que ofrece el casacionista y relaciona con la experticia, no necesariamente correspondan al caso concreto y, más bien, constituyen apenas escenarios hipotéticos condicionados a otras probanzas. Lo cierto es que el experto se basó en la situación contable y financiera de esa compañía en particular, lo que es factible de valorar, como un indicio más que, junto con los restantes, incluyendo la certificación de la contadora pública autorizada, puedan brindar elementos estimables para corroborar la correspondencia del estado tributario de esa empresa respecto a la fijación administrativa que reiteradamente se ha cuestionado. Esas pruebas, en su conjunto, también permitirán establecer referencias sobre las relaciones porcentuales de la actora, en ingresos y gastos, frente al comportamiento que han reportado otras empresas hoteleras afines, como parámetros comparativos que puedan desprender información relevante en cuanto al estado financiero y tributario. En definitiva, el proceder del Tribunal, en el fallo impugnado, conculca los artículos 330, 414 del CPC, pues en realidad la actora aportó la prueba para respaldar sus objeciones a la fijación de tributos, incluyendo documentos públicos, que junto con las demás probanzas aludidas, no se valoraron en su conjunto ni a la luz de la sana crítica racional. También se hizo caso omiso de que quien alegue una presunción legal deberá acreditar la existencia de los hechos que le sirven de base. Los referidos principios de apreciación probatoria, mantienen consonancia con lo preceptuado en el canon 18 del Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, en relación con el 76 *Ibidem.*, que por los mismos aspectos se han vulnerado. Asimismo, el 16 de la LGAP, al avalarse los actos administrativos cuestionados, pese a los yerros probatorios descritos, contrariando las reglas de la ciencia y la técnica. En igual sentido, los numerales 116 y 125 del CNPT, al señalar pautas a considerar para la determinación tributaria, que como quedó expuesto se han prescindido en su apreciación. Igualmente, al establecerse la obligación tributaria en los términos señalados, se conculcan las leyes atinentes a los respectivos tributos, sean estas, del Impuesto sobre la Renta, en los preceptos 1, 5 y 7, atinentes a los elementos hecho generador, materia imponible y renta; y del Impuesto General sobre las Ventas, artículos 1, 2, 11 y 12, referidos al objeto del impuesto, venta y base imponible.

X. En mérito de lo dicho, se debe declarar con lugar el recurso, anular la sentencia impugnada, y en su lugar, fallando por el fondo, rechazar la excepción de falta de derecho, solo en cuanto se acoge la demanda en los términos que se dirán, entendiéndose denegada en lo no expresamente concedido. En consecuencia, se debe anular la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, en tanto confirmó lo actuado por la Administración Tributaria, que también se anula, por cuanto en la aplicación del método de base presunta no se estimaron las pruebas indicadas. Deberá proceder la Administración Tributaria a la determinación presuntiva de los impuestos

correspondientes, considerando esos elementos de convicción. Deberá correr el demandado con las costas personales y procesales (artículo 221 del CPC).”

ADVERTENCIA: El Centro de Información Jurídica en Línea (CIJUL en Línea) está inscrito en la Universidad de Costa Rica como un proyecto de acción social, cuya actividad es de extensión docente y en esta línea de trabajo responde a las consultas que hacen sus usuarios elaborando informes de investigación que son recopilaciones de información jurisprudencial, normativa y doctrinal, cuyas citas bibliográficas se encuentran al final de cada documento. Los textos transcritos son responsabilidad de sus autores y no necesariamente reflejan el pensamiento del Centro. CIJUL en Línea, dentro del marco normativo de los usos según el artículo 9 inciso 2 del Convenio de Berna, realiza citas de obras jurídicas de acuerdo con el artículo 70 de la Ley N° 6683 (Ley de Derechos de Autor y Conexos); reproduce libremente las constituciones, leyes, decretos y demás actos públicos de conformidad con el artículo 75 de la Ley N° 6683. Para tener acceso a los servicios que brinda el CIJUL en Línea, el usuario(a) declara expresamente que conoce y acepta las restricciones existentes sobre el uso de las obras ofrecidas por el CIJUL en Línea, para lo cual se compromete a citar el nombre del autor, el título de la obra y la fuente original y la digital completa, en caso de utilizar el material indicado.

ⁱ ASAMBLEA LEGISLATIVA. Ley 4755 del tres de mayo de mil novecientos setenta y uno. **Código de Normas y Procedimientos Tributarios**. Vigente desde 03/05/1971. Versión de la norma 11 de 11 del 10/09/2012. Publicada en: Gaceta No 117 del 04/06/1971, Alcance 56 y Colección de Leyes y Decretos Año: 1971, Semestre: 1, Tomo: 2, Página 782.

ⁱⁱ SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 853 de las once horas con diez minutos del diecinueve de julio de dos mil doce. Expediente: 10-000374-1028-CA.

ⁱⁱⁱ SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 681 de las nueve horas con treinta y dos minutos del quince de junio de dos mil once. Expediente: 09-001509-1027-CA.

^{iv} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEXTA. Sentencia 89 de las ocho horas con cuarenta y cinco minutos del doce de abril de dos mil cuatro. Expediente: 09-002183-1027-CA.

^v TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEXTA. Sentencia 34 de las nueve horas con cincuenta minutos del quince de febrero de dos mil once. Expediente: 10-000286-1028-CA.

^{vi} SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 472 de las diez horas con treinta y cinco minutos del quince de abril de dos mil diez. Expediente: 04-000431-0161-CA.

^{vii} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEXTA. Sentencia 64 de las dieciséis horas del veintitrés de abril de dos mil trece. Expediente: 12-001350-1027-CA.

^{viii} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEXTA. Sentencia 195 de las once horas con cuarenta minutos del doce de septiembre de dos mil once. Expediente: 10-004499-1027-CA.

^{ix} SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 1089 de las nueve horas con cinco minutos del ocho de septiembre de dos mil once. Expediente: 09-002252-1027-CA.

^x SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 1380 de las ocho horas con treinta y cinco minutos del diez de noviembre de dos mil once. Expediente: 06-000462-0161-CA.