

Para ver aviso legal de clic en el siguiente Hipervínculo
(NECESITA CONEXIÓN A INTERNET)
<http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

TEMA:

LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN LA JURISPRUDENCIA

INTRODUCCIÓN: En el presente informe usted podrá leer los artículos del código tributario en lo que refieren a la fiscalización específicamente del 103 al 106, sobre los cuales versa la búsqueda de jurisprudencia, tocando los temas de fiscalización, requerimiento de información al contribuyente, información de terceros, y deberes de los terceros.

Índice de contenido

LEGISLACIÓN

Código de Normas y Procedimientos Tributarios	3
ARTICULO 103.- Fiscalización.....	3
ARTICULO 104.- Requerimientos de información al contribuyente....	4
ARTICULO 105.- Información de terceros.....	5
ARTICULO 106.- Deberes específicos de terceros.....	6

JURISPRUDENCIA

Administración tributaria: Término para la determinación de la obligación y su cobro.....	8
---	---

Supuestos y autoridad competente para ampliar plazo prescriptivo	8
Impuesto sobre la renta: Determinación de oficio y carga de la prueba.....	13
Obligación tributaria: Criterios constitucionales de los alcances del procedimiento de selección de contribuyente para la fiscalización de impuestos.....	27
Fiscalización tributaria: Concepto, alcances y límites a su competencia.....	37
Facultad de la Administración de solicitar información a terceros.....	37
Determinación de la obligación tributaria: Posibilidad del contribuyente para ofrecer y producir cualquier medio de prueba lícito para determinar el impuesto.....	48
Impuesto sobre la renta: Diferencias cambiarias de certificados de presa de divisas.....	51
Ganancia de capital no es gravable.....	51
Permiso de construcción: Alegan los recurrentes que se le niega a su asistente accesar y fotocopiar el expediente administrativo de su representada.....	53
FUENTES CITADAS	56

LEGISLACIÓN:

Código de Normas y Procedimientos Tributarios

[Código Tributario]¹

ARTICULO 103.- Fiscalización.

La Administración Tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales.

A ese efecto dicha Administración queda específicamente autorizada para:

- a) Requerir a cualquier persona natural o jurídica, esté o no inscrita para el pago de los tributos, que declare sus obligaciones tributarias dentro del plazo que al efecto le señale;
- b) Cerciorarse de la veracidad del contenido de las declaraciones juradas por los medios y procedimientos de análisis e investigación legales que estime convenientes, a efecto de determinar la verdadera magnitud del hecho imponible y el tributo correspondiente;
- c) Requerir el pago y percibir de los contribuyentes y los responsables los tributos adeudados y, en su caso, el interés, los recargos y las multas previstos en este Código y las leyes tributarias respectivas. El titular de la Dirección General de Tributación está facultado para fijar mediante resolución con carácter general, los límites para disponer el archivo de deudas tributarias en gestión administrativa o judicial, las cuales en razón de su bajo monto o incobrabilidad no impliquen créditos de cierta, oportuna o económica concreción.

Decretado el archivo por incobrabilidad, en caso de pago voluntario o cuando se ubiquen bienes suficientes del deudor sobre

los cuales se pueda hacer efectivo el cobro, se emitirá una resolución del titular de la Administración que revalidará la deuda.

Los titulares de las administraciones territoriales y de grandes contribuyentes ordenarán archivar las deudas y, en casos concretos, revalidarlas.

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

d) Organizar y gestionar el cobro administrativo de los tributos, intereses y recargos que aplique y para solicitar la intervención de la dependencia que tenga a su cargo el cobro de los créditos a favor del Estado; y

e) Interpretar administrativamente las disposiciones de este Código, las de las leyes tributarias y sus respectivos reglamentos, y para evacuar consultas en los casos particulares fijando en cada caso la posición de la Administración, sin perjuicio de la interpretación auténtica que la Constitución Política le otorga a la Asamblea Legislativa y la de los organismos jurisdiccionales competentes.

(Así modificado por el artículo 3 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que derogó el contenido del antiguo artículo 103 -sobre Incumplimiento de los deberes por los funcionarios de la Administración Tributaria- y traspasó el antiguo numeral 109 al actual)

ARTICULO 104.- Requerimientos de información al contribuyente.

Para facilitar la verificación oportuna de la situación tributaria de los contribuyentes, la Administración Tributaria podrá requerirles la presentación de los libros, los archivos, los

registros contables y toda otra información de trascendencia tributaria, que se encuentre impresa en forma de documento, en soporte técnico o registrada por cualquier otro medio tecnológico. Sin perjuicio de estas facultades generales, la Administración podrá solicitar a los contribuyentes y los responsables:

- a) Copia de los libros, los archivos y los registros contables.
- b) Información relativa al equipo de cómputo utilizado y a las aplicaciones desarrolladas.
- c) Copia de los soportes magnéticos que contengan información tributaria.

Los gastos por la aplicación de los incisos anteriores correrán por parte de la Administración Tributaria.

(Así modificado por el artículo 4 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995. Previamente, el artículo 3 de esa misma ley había derogado el contenido del antiguo artículo 104 y traspasó el antiguo numeral 110 al actual)

ARTICULO 105.- Información de terceros.

Toda persona, física o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar, a la Administración Tributaria, la información de trascendencia tributaria, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas. La proporcionará como la Administración lo indique por medio de reglamento o requerimiento individualizado. Este requerimiento de información deberá ser justificado, debida y expresamente, en cuanto a la relevancia tributaria.

La Administración no podrá exigir información a:

a) Los ministros del culto, en cuanto a los asuntos relativos al ejercicio de su ministerio.

b) Las personas que, por disposición legal expresa, pueden invocar el secreto profesional, en cuanto a la información amparada por él. Sin embargo, los profesionales no podrán alegar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

c) Los funcionarios que, por disposición legal, estén obligados a guardar secreto de datos, correspondencia o comunicaciones en general.

d) Los ascendientes o los descendientes hasta el tercer grado de consanguinidad o afinidad; tampoco el cónyuge del fiscalizado.

(Así reformado por el artículo 5 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995. El contenido del antiguo artículo 105 fue traspasado al actual 99)

ARTICULO 106.- Deberes específicos de terceros.

Los deberes estipulados en este artículo se cumplirán sin perjuicio de la obligación general establecida en el artículo anterior, de la siguiente manera:

a) Los retenedores estarán obligados a presentar los documentos informativos de las cantidades satisfechas a otras personas, por concepto de rentas del trabajo, capital mobiliario y actividades profesionales.

b) Las sociedades, las asociaciones, las fundaciones y los colegios profesionales deberán suministrar la información de trascendencia tributaria que conste en sus registros, respecto de sus socios, asociados, miembros y colegiados.

c) Las personas o las entidades, incluidas las bancarias, las crediticias o las de intermediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o la intervención en el cobro de honorarios profesionales o de comisiones, deberán informar sobre los rendimientos obtenidos en sus actividades de captación, colocación, cesión o intermediación en el mercado de capitales.

d) Las personas o las entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuenta, valores u otros bienes de deudores de la hacienda pública, en el período de cobro judicial, están obligadas a informar a los órganos y a los agentes de recaudación ejecutiva, así como a cumplir con los requerimientos que ellos les formulen en el ejercicio de sus funciones legales.

e) Los bancos, las instituciones de crédito y las financieras, públicas o privadas, deberán proporcionar información relativa a las operaciones financieras y económicas de sus clientes o usuarios. En este caso, el Director General de la Tributación Directa, mediante resolución fundada, solicitará a la autoridad judicial competente que ordene entregar esa información, siempre que se cumpla con lo establecido en los párrafos siguientes de este artículo.

Únicamente podrá solicitarse información sobre contribuyentes o sujetos pasivos previamente escogidos, mediante los criterios objetivos de selección para auditoría, debidamente publicados por la Administración Tributaria e incluidos en el Plan Anual de Auditoría vigente a la fecha de la solicitud.

Asimismo, deberá demostrarse, en la solicitud, la existencia de evidencias sólidas de la configuración potencial de un acto ilícito tributario.

Además, en la solicitud podrá incluirse información sobre terceros contribuyentes cuando, a raíz de la investigación de uno de los contribuyentes que cumpla con los requisitos anteriores, se determine que estos terceros podrían estar vinculados con actos ilícitos tributarios.

(Así reformado por el artículo 5 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995. El contenido del antiguo artículo 106 fue traspasado al actual 100)

JURISPRUDENCIA

Administración tributaria: Término para la determinación de la obligación y su cobro

Supuestos y autoridad competente para ampliar plazo prescriptivo

[Sala Primera]²

Texto del extracto:

"V.- Recurso por el fondo: Entre los agravios formulados por el casacionista se apunta, como motivo de casación por el fondo, la violación del artículo 51, 68 inciso a), 69, 74, 82, 83, 88, 89,

90, 91 y 105 al 122 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Todas ellas referidas a la prescripción impositiva, la cual invocó oportunamente, por vía de excepción ante el Superior. Precisa por ende, con arreglo al orden lógico, abordar la consideración de dicho agravio. Según aduce el recurrente, la acción de la Administración para determinar su obligación tributaria referida a los períodos 84 al 86, se encontraba prescrita. Por ende, al no declararlo así el Tribunal Superior, contravino la normativa citada y su misma jurisprudencia. VI.- El Tribunal Superior, en verdad, desestima la aducida prescripción. Sobre el particular, asevera en su fallo, lo siguiente: "... No obstante, y luego de un cuidadoso estudio de las disposiciones legales que norman la materia, así como de los antecedentes jurisprudenciales, se arriba ahora al convencimiento de que si bien solo el juez de lo contencioso es el facultado para imponer la multa de la comisión de este hecho, previa su calificación, esto es ajeno y no enerva de modo alguno, la potestad de la administración de extender el plazo de la prescripción a cinco años, a los fines de determinar la obligación tributaria y exigir el pago del tributo y sus intereses conforme lo dispone el artículo 51 Ibídem [Código de Normas y Procedimientos Tributarios], en los casos en que los contribuyentes o responsables no estén registrados o que estándolo, hubieren presentado declaraciones calificadas como fraudulentas o que no hubieran presentado las declaraciones juradas. Esto así, por cuanto se estima que una cosa es el plazo de la prescripción de la determinación de la obligación y otro, de naturaleza diversa, el extintivo para las infracciones y sanciones...". Con base en tales razonamientos el Tribunal Superior confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal Administrativo en lo concerniente a la aplicación del término prescriptivo. VII.- Previo a abordar el tema medular de la cuestión debatida, cabe considerar lo siguiente, tocante a la tesis expuesta por el Tribunal Superior. Según su criterio, pese a que el Juez de lo Contencioso es el facultado para imponer

la multa, previa calificación del ilícito de defraudación, ello no enerva de modo alguno la facultad de la Administración Tributaria para extender el plazo de la prescripción a cinco años. Lo anterior, a fin de determinar la obligación tributaria y exigir el pago del tributo y sus intereses conforme lo dispone el ordinal 51 de reiterada cita. Dicho aserto se pone en conflicto con lo dispuesto, sobre el particular, por el artículo 82 ibídem. Este, al referirse a la aplicación de sanciones tributarias, entre las que se encuentran las referidas al ilícito de defraudación fiscal, preceptúa: "Los recargos previstos en los artículos 94, 96 y 98 deben ser aplicados directamente por la Administración Tributaria y las multas contempladas en los artículos 91, 101 y 103 deben ser impuestas, en juicios de sustanciación sumarísima, por el Juez de lo Contencioso-Administrativo y Civil de Hacienda.". Según se lee en el artículo siguiente (83), el procedimiento se inicia con una denuncia escrita por la Administración después de la cual se recibe la indagatoria con confesión con cargos del infractor. De no ser así -se acota- estaría vulnerando el debido proceso y otorgando a la Administración la doble condición de juez y parte dentro del procedimiento para la aplicación de sanciones al contribuyente. VIII.- La prescripción es enumerada dentro de los medios o modos de extinción de la obligación tributaria, según lo establece el artículo 35 del Código Tributario, y como tal, presenta una serie de particularidades que conviene mencionar. Por ejemplo, no extingue la obligación tributaria sino su exigibilidad o determinación. En relación, el artículo 51 in fine, dispone: "La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los tres años. Igual término rige a los efectos de exigir el pago del tributo y sus intereses...". Sea, la prescripción, con su efecto extintivo, está referida a la extinción de la determinación de la obligación tributaria y su exigibilidad. Ahora bien, el régimen tributario costarricense presenta los siguientes supuestos de importancia para la resolución del caso, en lo relativo al tema de la acción del

Estado para exigir el cobro de los impuestos: el término de la prescripción y las causas de su interrupción. En cuanto al término de la prescripción, el artículo 51 del ordenamiento legal mencionado, señala que las acciones del fisco para exigir el pago de impuestos regidos por dichas normas prescriben en los siguientes supuestos: 1) por el transcurso de tres años para la determinación y exigibilidad de la obligación tributaria y sus intereses y 2) por el transcurso de cinco años para los contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Tributaria o que estándolo, hubiesen presentado declaraciones calificadas como fraudulentas o no hubiesen presentado las declaraciones juradas. La interrupción de la prescripción, en materia impositiva, está regulada por los artículos 53 y 54 del mismo cuerpo legal citado. Sobre el particular, dichos preceptos establecen cuatro posibilidades: 1) Por la determinación del tributo, sea la efectuada por la Administración Tributaria o por el contribuyente, tomándose como fecha de interrupción la de la notificación de la resolución administrativa o de la presentación de la declaración respectiva fuera de término; 2) por reconocimiento expreso por parte del deudor; 3) Por pedido de prórroga u otras facilidades de pago y 4) En los casos de interposición del recurso contra las resoluciones de la Administración Tributaria. IX.- A la luz de las consideraciones anteriores, lo resuelto por el Tribunal no procede conforme a derecho. No puede la Administración Tributaria calificar como fraudulentas las declaraciones de los contribuyentes, ampliando así, concomitantemente, el término prescriptivo para la determinación de la obligación tributaria, sin chocar con los artículos 51, 82 y 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, según los cuales tal facultad está reservada al órgano jurisdiccional: el Juez de lo Contencioso-Administrativo y Civil de Hacienda. Una calificación tal exorbita las funciones de percepción y fiscalización de los tributos correspondientes a la Administración. Por ende, la sentencia del

Tribunal incurre en el vicio reclamado por el actor, al resolver sustentando dicho criterio, en virtud del cual se amplía el término prescriptivo de tres a cinco años, sin la concurrencia de los supuestos legales para ese efecto. Ergo, por las razones expuestas y sin necesidad de entrar a analizar los demás agravios esgrimidos por el recurrente, procede casar la sentencia por violación directa de los artículos 51, 74, 82, 83, 88, 89, 90, 91 y 105 al 122 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. X.- Al ser procedente la casación por los motivos dichos, corresponde a esta Sala entrar a resolver el fondo del asunto, en cuanto fue objeto de recurso. En primer lugar, es de rigor considerar lo concerniente a la prescripción tributaria. Conforme a lo comentado anteriormente, y según lo estatuido por el artículo 51 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la acción de la Administración tributaria para determinar la obligación prescribe a los tres años salvo cuando se trate de contribuyentes o responsables no registrados o que estándolo, hubiesen presentado declaraciones calificadas como fraudulentas, o no hubiesen presentado las declaraciones juradas en cuyo caso el período se amplía a cinco años. Como causas de interrupción se establecen -artículo 74 in fine- la notificación de la infracción que se presume o la denuncia formulada ante la autoridad competente. Ninguno de esos supuestos, según se ha visto, concurren en el sub-lite. En consecuencia, debe aplicarse el término de tres años a la especie. Sentado lo anterior, conviene determinar si la facultad de determinación de la obligación tributaria de los períodos fiscales del 84 al 86 del señor P.P. se hallan prescritos. En relación, quedó comprobado en el proceso, que las resoluciones AE-211-89, AE-212-89 y AE-213-89, no fueron notificadas hasta el 29 de setiembre de 1989. En consecuencia, transcurrió fatalmente el término señalado en el artículo 51 citado, al no concurrir ninguna de las causales expresamente señaladas para que operara la interrupción cuestionada. De consiguiente, acaeció la prescripción al haber transcurrido el término correspondiente cuando se

practicaron las notificaciones aludidas, lo cual entraña la extinción de la obligación tributaria. (artículo 35 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). XI.- En virtud de lo expuesto, se impone acoger el recurso por el fondo, y en consecuencia anular el fallo del Tribunal Superior. Al resolver, entonces, por el fondo, conforme al mérito de los autos, procede acoger la excepción de prescripción opuesta por el señor P.P., y declarar prescrita la acción de la administración tributaria para determinar su obligación tributaria de los períodos fiscales correspondientes a los años 84 al 86. Cabe condenar al Estado al pago de ambas costas de la acción."

Impuesto sobre la renta: Determinación de oficio y carga de la prueba

[Tribunal Contencioso Adm. Sección III]³

Texto del extracto:

"V.- DE LAS EXIGENCIAS PARA LA ACREDITACIÓN DE GASTOS PARA EFECTOS FISCALES.- Al tenor de lo dispuesto en los artículos 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta , 11 y 12 del Reglamento, se constituye en obligación del contribuyente el respaldar con prueba fehaciente, todos los gastos y erogaciones en que incurre para la generación de la renta gravable, es decir, debidamente respaldados con comprobantes y registrados en la contabilidad, mismos que deben describir el detalle de las mercaderías compradas o servicios recibidos y responder a las necesidades del contribuyente para producir ingresos gravados con el impuesto sobre las utilidades, esto es, la vinculación con la producción de la renta. Sobre este punto debe recordarse que conforme a un

sistema tributario de autodeterminación y declaración, sustentado en un principio de buena fe que se deriva del postulado constitucional de colaborar con los gastos públicos (artículo 18 de la Constitución Política), al contribuyente le asiste la carga de la prueba en materia fiscal en las diversas instancias en que se discuta el asunto, como lo consideró con anterioridad la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en sentencia número 38-94, de las catorce horas veinte del treinta y uno de mayo de mil novecientos noventa y cuatro: " VII.- Dos principios que rigen en la materia tributaria son aplicables en el proceso de la determinación de la obligación, su cobro y ulterior impugnación, en caso de que la hubiera; principios que son especialmente importantes en la resolución del recurso que aquí se conoce. Estos son, la carga de la prueba a cargo del contribuyente y la facultad de la Administración de prescindir, en la interpretación del hecho generador del tributo, de las formas jurídicas que adopte el contribuyente, por él desplegada . Es principio general de la materia, que la carga de la prueba, tanto en sede administrativa como jurisdiccional, corresponde al contribuyente, sujeto pasivo de la obligación. Por esta razón, al cumplir el contribuyente con la obligación de presentar la declaración del impuesto sobre la renta, al vencimiento del período fiscal correspondiente, debe proporcionar la información necesaria para la adecuada calificación de la declaración, y la consecuente determinación cuantitativa del tributo. [...] Hecha la modificación, sea aplicando o no las facultades de determinación de oficio y prescindencia de formas jurídicas inapropiadas, la carga de la prueba en la tramitación de la impugnación, que eventualmente interponga el contribuyente, continuará pesando sobre éste. [...] La legislación tributaria no establece diferencia en cuanto al sujeto obligado a soportar la carga de la prueba, dependiendo si la determinación se efectúe por iniciativa del contribuyente o de oficio. La carga de la prueba es siempre del contribuyente, desde el juicio de la operación determinativa hasta su discusión en sede

jurisdiccional. El interés que muestre la Administración Tributaria de probar sus presunciones en un proceso, sea en sede administrativa o jurisdiccional, o la solicitud de aclaración que sobre algún aspecto de la determinación impositiva que haga el juez, no revela al contribuyente de la carga probatoria." De manera que, no basta con aportar los comprobantes para justificar el gasto, sino que éstos deben estar debidamente autorizados por la Administración Tributaria, como se desprende de los artículos 8 y 9 de la citada Ley y 103 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por cuanto "la validez de la deducción autorrealizada por el contribuyente para efectos de su declaración, está sujeta a la posterior comprobación que en estos menesteres puede realizar el Fisco" (sentencia número 000633-F-2006, de las diez horas cuarenta y cinco minutos del seis de setiembre del dos mil seis, de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia). Por ello, debemos entender que a la Administración Tributaria se le ha dotado de facultades suficientes para comprobar o cotejar la información suministrada por el contribuyente, esto es, un poder de fiscalización e investigación, tanto de los documentos aportados como de los que estime necesarios para la acreditación de los gastos, en tanto esta función tiene como finalidad el "[...] 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, en 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 " (sentencia número 000633-F-2006, supra citada). En virtud de lo anterior, no basta que el gasto en sí mismo esté vinculado con la generación de las rentas gravables para que surta el efecto de la deducción en la base tributaria; sino que antes que nada, es imperativo que el contribuyente acredite su efectiva realización mediante los comprobantes debidamente aceptados por la Administración Tributaria soportes que -se repite- son esenciales y elementales para acreditar la existencia real de la partida, así como para establecer su procedencia cuantitativa y cualitativa.

VI.- VALORACIÓN DEL CASO CONCRETO.- La primera objeción a las declaraciones del impuesto de la renta de la empresa ADOC de Costa Rica, S.A en los períodos fiscales de mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho está radicada en el ajuste de más al CIF, por estimar la Administración Tributaria -en sus diversas instancias- que los gastos por servicios que dice esa empresa que pagó a las compañías Hide and Leather Supplies Inc. y Seventy Three Corp. no están debidamente acreditados en la prueba aportada; criterio que este Tribunal respalda en su totalidad. En efecto, de la certificación de contador público autorizado -que aporta a estrados judiciales, y visible a folio 226 del expediente judicial-, de las copias de las facturas (folios 229 a 760 del expediente judicial), de los cuadros de gastos por servicios para el período octubre 96 a setiembre 97 (visible a folio 228 del expediente judicial) y del período de octubre 97 a setiembre de

1998 (visible a folios 187 a 193 y 501 del expediente judicial), la declaración de Danilo Evaristo José Ramón Chamorro Chamorro (folio 202 del expediente judicial), no es posible derivar cuáles servicios en concreto prestados por las empresas Hide and Leather Supplies Inc. son los pagados por la actora, siendo imprescindible, para generar la deducibilidad tributaria, la determinación del rubro a que responden, conforme a las exigencias establecidas en el artículo 11 inciso d) del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que como mínimo requiere " la descripción de la mercancía o servicio comprado ". Nótese que la certificación de contador público autorizado -aportada por ADOC de Costa Rica, S.A, en este estrado judicial- consignó: "[...], se procedió a revisar las facturas originales aportadas por la empresa al suscrito para el estudio indicado, las que tuve a la vista en el momento del estudio, y las mismas concuerdan en concepto, cantidad y monto con los registros contables por servicios recibidos de las empresas descritas, y que corresponden a los períodos 1996/1997 y 1997 / 1998, estableciéndose de la revisión de las facturas originales aportadas, los siguientes montos por período fiscal:

Compañía	Período 96-97	Período 97-98	Total
Seventhy Three Corp.	\$244 ,435,83	\$9,976,62	\$ 254,412,45
Hide and Leather Suplies Inc	\$203.314,83	\$372,476,55	\$ 575,791,38

Para la revisión de los documentos originales de estas facturas de servicios cobrados, se estableció la relación de cada factura por servicios con la respectiva factura de mercancías, considerando la cantidad de los ítems, el número de factura y su fecha, con lo cual se determina el cuadro anexo en que se describe la relación de facturas de servicios con cada factura de mercancías. La administración de Compañía Adoc de Costa Rica, S.A. indica que los servicios cobrados en estas facturas originales corresponden a

los servicios de consolidación, reembalaje y movilización. " De manera, que es por el dicho de la propia actora que el contador logra dilucidar a qué tipo de servicio corresponden cada uno de las facturas que tuvo a la vista, información que como se comprueba a simple vista, no está contenida en dicha documentación, y que por lógica consecuencia, tampoco pudo descubrir ni acreditar dicho contador. Cabe advertir sobre este punto, que conforme a lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley del Impuesto sobre la Renta , las certificaciones para efectos tributarios no se constituyen en plena prueba contra el Fisco , de manera que su contenido no obliga a la Administración Tributaria , pudiendo ésta ejercer las funciones de investigación y fiscalización anteriormente señaladas, por cuanto la fe pública de tales funcionarios no es extensiva al contenido o verdad intrínseca de los estados financieros o contables certificados por ellos , tal y como lo señaló la Sala Primera en la citada sentencia 000633-F-2006: " 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. Ya esta Sala ha indicado en otras oportunidades que las certificaciones expedidas por los contadores públicos en materia de su competencia, indubitadamente constituyen documentos públicos, empero la fe pública de tales funcionarios no es extensiva al contenido o verdad intrínseca de los estados financieros o contables certificados por ellos, 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, sentencia no. 421 de las 9 horas 40 minutos del 20 de junio del 2005. " Tampoco resulta de importancia para esta demanda, el testimonio rendido por el señor Chamorro Chamorro -quien según se indica, trabajó en los Estados Unidos de América para la empresa Seventy Three Corp., domiciliada en Miami, Estado de Florida, desde mil novecientos ochenta y tres a febrero de mil novecientos noventa y nueve como Gerente General y Apoderado General de la Administración de esa Corporación-, por cuanto en la misma lo que se indica es el modus operandi de la empresa, de manera que, con esas manifestaciones, no se logra demostrar el motivo del pago de las facturas que se aportan al expediente. De igual modo, los cuadros comparativos de la cancelación de las facturas no pueden determinar el tipo de servicio que se pagó, en este caso, a la empresa Hide and Leather Supplies Inc., en tanto la información es del tipo general, además, de que no comprende a la corporación Seventy Three. Y por último, las facturas aportadas no cumplen con los requerimientos mínimos de la normativa tributaria; además de que es posible cuestionar su legitimidad e incluso su veracidad

por cuanto de conformidad con el contrato suscrito con Hide and Leather Supplies Inc., los servicios que dicha empresa suministra a Adoc de Costa Rica deben ser " solicitados mediante una orden con firmas registradas y autorizadas ", requerimiento que no ha sido acreditado en autos; además de lo que en los contratos por servicios suscritos con ambas empresas extranjeras (Hide and Leather Supplies Inc. y Seventy Three Corporation) dicha facturación debió ser mensual, en la que debía consignarse la comisión sobre el monto total del CIF de las facturas por embarques registrados en ese mes, lo que -se repite- no consta en las facturas aportadas; además de que es lo cierto que alguna de la información aportada en la vía administrativa no coincide en la forma con la se aporta en el expediente judicial, no obstante tratarse de la misma facturación y de la misma empresa y por el mismo monto (a tal efecto puede revisarse la factura visible a folio 43 del expediente administrativo con la visible a folio 289 en el expediente judicial). Coincide este órgano colegiado con las consideraciones de la Administración Tributaria , en tanto de los contratos por servicios suscritos por Adoc de Costa Rica con las empresas Hide and Leather Supplies Inc. y Seventy Three Corporation no es posible derivar a qué tipo de servicio responden las facturas aportadas, como lo pretende la actora, en atención a que una cosa es su contenido y otra la práctica comercial, según lo afirma la gestionante, y dada la vinculación existente en estas empresas, se requiere el detalle del servicio prestado para derivar efectos tributarios en nuestro país, sin que por ello pueda argüirse de mero formalismo.

VII.- DE LA DEDUCIBILIDAD DEL PAGO DE INTERESES MORATORIOS.- El segundo ajuste que hace la Administración Tributaria a las declaraciones de la renta de la empresa Adoc de Costa Rica, S.A. en los períodos fiscales de mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho corresponde a los pagos de intereses de un pasivo a largo plazo, rechazando cuarenta y dos millones novecientos ochenta y un mil ochocientos cincuenta y un colones con cuarenta y dos centavos (¢

42.981.851.42) y cuarenta millones ochocientos treinta y cinco mil setecientos setenta y un colones con noventa y cinco colones (¢ 40.835.771.95), respectivamente, por estimar que no existe vinculación con la generación de la renta de tales ejercicios fiscales, en atención a que dichos intereses se motivaron en la omisión de pago de parte de la empresa actora de dicho pasivo, de manera que son accesorios (endeudamiento) y no inversión. Es con fundamento en el propio texto normativo que este Tribunal no comparte el criterio esgrimido por la Administración Tributaria. En efecto, el inciso d) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone textualmente: " Son deducibles de la renta bruta: [...] d) Los intereses y otros gastos financieros, pagados o incurridos por el contribuyente durante el año fiscal, directamente relacionados con el manejo de su negocio y la obtención de rentas gravables en este impuesto sobre las utilidades, siempre que no hayan sido capitalizados contablemente. Las deducciones por este concepto estarán sujetas a las limitaciones establecidas en los párrafos siguientes: No serán deducibles, por considerarlos asimilables a dividendos o participaciones sociales, los intereses y otros gastos financieros pagados en favor de socios de sociedades, los intereses y otros gastos financieros pagados en favor de socios de sociedades de responsabilidad limitada. No será deducible la parte de los intereses atribuible al hecho de que se haya pactado una tasa que exceda las usuales del mercado. No serán deducibles los intereses cuando no se hayan retenido el impuesto correspondiente a ellos. Cuando el monto de los intereses que el contribuyente pretenda deducir sea superior al cincuenta por ciento (50 %) de la renta líquida, el contribuyente deberá completar un formulario especial que le suministrará la Administración Tributaria y, además, brindar la información y las pruebas complementarias que en él se especifiquen. Para los efectos del párrafo trasanterior, se entenderá por renta líquida la suma de la renta neta, definida en el artículo 7 de esta Ley, menos el total de ingresos por

intereses del período, más las deducciones correspondientes a los intereses financieros deducibles, según se definen en este artículo (Así reformado por el artículo 8 de la Ley de Ajuste Tributario, número 7543, de catorce de setiembre de mil novecientos noventa y cinco.)

El Poder Ejecutivo podrá establecer, por decreto, una vez al año y antes de iniciarse el período fiscal, un porcentaje superior al cincuenta por ciento (50%), como condición que obliga al contribuyente a presentar el formulario especial mencionado en el párrafo trasanterior. El deber impuesto a los contribuyentes en el primer párrafo de este inciso no limita las potestades de la Administración de requerir información y pruebas y de practicar las inspecciones necesarias para verificar la legalidad de la deducción de los intereses, de acuerdo con las facultades otorgadas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En todo caso, el contribuyente deberá demostrar a la Administración Tributaria el uso de los préstamos cuyos intereses pretende deducir, a fin de establecer la vinculación de la generación de la renta gravable, lo cual deberá evidenciarse en los documentos que deban acompañar la declaración. Sin perjuicio de los supuestos previstos en los incisos anteriores, cualquier otra circunstancia que revele desconexión entre los intereses pagados y la renta gravable en el período fiscal respectivo dará pie para que la deducción de los intereses no sea admisible. " De las probanzas aportadas y las manifestaciones -tanto de la actora como de la representación del Estado-, ha quedado demostrado que el pasivo cuyos intereses se intentan deducir del impuesto de la renta tienen su origen en una importación de mercadería que ADOC de Costa Rica, S.A. había adquirido de la compañía Seventy Three Corporation en mil novecientos noventa y dos, pasivo que en mil novecientos noventa y cinco ascendía a la suma de US \$ 2.973.387.31, lo cual denota su vinculación con la generación de la renta de la actora, en atención a la actividad a la que se

dedica, que es la venta de zapatos. Es lo cierto, que se trata de una obligación generada en períodos fiscales anteriores, pero el pago de los intereses, se genera en los ejercicios cuestionados (mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho); sin que sea legítimo limitar dichas obligaciones a un año plazo, como bien lo señala la actora. Esta consideración hace que la discusión se centre en la posibilidad de deducir intereses moratorios; y de la norma transcrita -inciso d) artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta- no se deriva la imposibilidad de su deducibilidad, así como tampoco, se condiciona la deducción a la comprobación por parte del contribuyente, de que no tenía dinero propio para hacerle frente a las obligaciones contraídas, por cuanto ello atañe al ámbito de la gestión empresarial en la que no puede interferir ni incidir la Administración Tributaria, como lo señaló la Sección Segunda del Tribunal Contencioso en sentencia número 308-2005, de las once horas cincuenta minutos del ocho de julio del dos mil cinco: " La ley no expresa por ninguna parte, que los intereses y gastos financieros pagados por el contribuyente, serán deducibles sólo si la persona comprueba que no tiene dinero propio, ya únicamente se exige que "... estén relacionadas con el manejo de su negocio y la obtención de rentas gravables en este impuesto sobre las utilidades, siempre que no hayan sido capitalizados contablemente ..." (artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta). Resulta un exceso totalmente desproporcionado de la Administración Tributaria, pretender indicarle a los particulares en qué emplear su patrimonio, que sólo puede trabajar con dinero propio, o cómo deben manejar su negocio. Lo actuado por la accionante es absolutamente lícito y resulta temeraria la afirmación de que acomodó su situación financiera sólo para disminuir la base imponible del impuesto. [...] Así las cosas, si el legislador no estableció como requisito el probar la necesidad del financiamiento (insuficiencia de recursos), como parámetro de ponderación para la deducibilidad de los intereses y gastos financieros, no puede el operador jurídico

por vía de interpretación crear nuevos requisitos, máxime si consideramos que el legislador en el párrafo penúltimo del artículo 8 de la Ley de Impuesto sobre la Renta dota a la Administración Tributaria de una potestad discrecional para rechazar total o parcialmente los gastos a que refieren los incisos b), j), l), m), n), o), p), s) y t) cuando los considere excesivos o improcedentes o no los considere indispensables para obtener rentas gravables, excluyendo entre otros, los costos y gastos financieros previstos en el inciso d); y ello, obedece básicamente a que los requisitos y limitaciones correspondiente a tal rubro, están expresamente establecidos en el inciso d) del artículo 8 de la Ley ...” En consecuencia, los actos administrativos impugnados resultan nulos, en cuanto disponen el ajuste por concepto de intereses. ” (El resaltado no es del original.) En igual sentido se manifestó la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, al conocer del recurso de casación formulado contra la anterior sentencia transcrita, en sentencia número 000685-F-2006, de las once horas del veinte de setiembre del dos mil seis: ” Esta Sala, desde vieja data, ha indicado, a la luz de lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento (artículos 8 inciso d) y 12 inciso e), respectivamente, normas especiales que preceptúan los gastos deducibles de la renta bruta) que, para que los intereses cancelados por un empréstito resulten deducibles, debe haberse utilizado o invertido el crédito concedido en la generación o producción de rentas gravables. Al respecto, pueden consultarse entre otras, las sentencias números 225 de las 9 horas 40 minutos del 20 de diciembre de 1991 y 63 de las 16 horas del 31 de mayo de 1995. En esta lite, como lo ha señalado el propio representante estatal a lo largo del proceso y lo reitera ahora, en casación, en vía administrativa se demostró la conexidad entre el gasto generado por los intereses y los recursos obtenidos para producir riqueza gravable. La Sala concuerda con el criterio externado por el Tribunal Contencioso, en el sentido de que, en el ordenamiento jurídico tributario, no

existe norma alguna que obligue a los contribuyentes a trabajar con su propio capital; ni a reinvertir las utilidades en el giro propio del negocio; ni prohibición legal para que no se obtengan préstamos, a pesar de las utilidades acumuladas o distribuidas . Esta posición es conteste con lo afirmado en el dictamen emitido por la Procuraduría General de la República número C-325- 2002 del 3 de diciembre del 2002, transcrito parcialmente en la sentencia impugnada, en donde, expresamente se indica: "... El legislador es claro y tajante al establecer que el pago de intereses, así como otros gastos financieros producto de captaciones a través del mercado financiero o de préstamos, para ser deducibles presupone la utilización o inversión del crédito obtenido en la generación o producción de rentas gravables . "; agregando que "Sin embargo, la existencia de tal requisito no puede ser matizada o complementada con otros requisitos no contemplados en la norma, como sería el sujetar la deducción de los intereses y otros gastos financieros no sólo a la comprobación del nexo de causalidad, sino la necesidad del gasto, o en su caso la insuficiencia de recursos, toda vez que ello llevaría al absurdo de admitir que sólo podrán acudir al mercado financiero o a préstamos aquellas empresas que no alcancen la calificación de riesgo de grado de inversión por su insolvencia; lo anterior en menoscabo del derecho que lo otorga el legislador al contribuyente para deducir de su renta bruta, los gastos necesarios para producirla o para conservar la fuente productora de los ingresos gravables. ..." Corolario de lo expuesto, de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, para la deducción de los intereses generados en la captación de recursos del mercado financiero, o de préstamos, solo se requiere la existencia de un nexo directo o de causalidad con la generación de rentas gravadas. Además, a la luz del principio de legalidad tributaria -artículo 5 del Código Tributario-, la Administración Tributaria no puede establecer requisitos ni limitaciones para deducir los intereses u otros gastos financieros, más allá de los dispuestos en la Ley . Lo anterior

implica que, como se indica en el dictamen referido de la Procuraduría General de la República , no pueda exigírsele al contribuyente, aparte de la relación de causalidad, por ejemplo, probar la insuficiencia de recursos propios para hacerle frente a sus necesidades . En el sub-lítem, se insiste, tanto los órganos administrativos, cuanto la representación estatal, han reconocido ese nexo causal, por lo que no resulta de recibo la objeción invocada, de no haberse reinvertido las utilidades netas generadas en la actividad de la empresa actora, para no reconocer la deducción por el pago de intereses a que tenía derecho. " Siendo que la normativa aplicable no establece ninguna diferenciación tratándose de los intereses corrientes y los moratorios, no resulta posible distinguir donde la norma no lo hace , motivo por el cual no resulta pertinente ni incide en la determinación tributaria determinar si Adoc de Costa Rica, S.A. en mil novecientos noventa y cinco tenía dinero suficiente para hacerle frente a la obligación que también tenía con la empresa Fábrica de Calzado Don Bosco, S.A, impidiéndole, como afirma la Administración Tributaria , asumir al mismo tiempo el pasivo adquirido con Seventy Three Corporation, lo cual tampoco es cierto, toda vez que se demostró que en mil novecientos noventa y cinco la deuda tenida con la Fábrica Don Bosco fue capitalizada, de manera que no implicó un desembolso de dinero de la actora. Es en atención a las consideraciones dadas que este Tribunal advierte que la función de verificación y control de las declaraciones tributarias tienen un límite definido en el propio bloque de

legalidad, en primer lugar, como se ha indicado aquí, en el contenido propio de las normas, al que debemos agregar el principio de razonabilidad (al tenor del artículo 16 de la Ley General de la Administración Pública), de manera que lo que debe de determinar es la necesaria vinculación o causalidad de los créditos con la generación de renta del contribuyente, elemento que quedó acreditado en este proceso; dado que el intentar determinar si contaba o no con fondos suficientes para cubrir con

sus obligaciones se traduce en una grave ingerencia en el ámbito interno gerencial de cada empresa, ámbito en el cual la Administración Tributaria no tiene potestad para intervenir. VIII.- En virtud de las anteriores consideraciones, son nulos los traslados de cargos números 27501011559 y 2750101569 de la Administración Tributaria de San José, en cuanto disponen el ajuste por concepto de intereses , y en el mismo sentido, las resoluciones administrativas número DT-01-R-606-2, de las doce horas veintiocho minutos del primero de julio del dos mil dos de la Dirección General de Tributación Directa y número 217-2005, de las nueve horas del veintiséis de mayo del dos mil cinco , de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, por lo que debe el Estado devolver a la empresa Adoc de Costa Rica, S.A. la suma de setenta y cinco millones ochocientos sesenta y siete mil cuatrocientos once colones con cuarenta y cinco centavos (¢ 75.867.411.45), que corresponden a las sumas denegadas en los períodos fiscales de mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho, esto es, cuarenta y dos millones novecientos sesenta y cinco mil cuatrocientos diecinueve colones con cuarenta y nueve centavos (¢ 42.965.419.49) y treinta y dos millones novecientos un mil novecientos noventa y un colones con noventa y seis centavos (¢ 32.901.991.96), respectivamente, con sus intereses legales (tasa pasiva del Banco Nacional de Costa Rica para los depósitos a seis meses plazo, conforme al artículo 1163 del Código Civil), a partir de la data del pago y hasta su efectiva devolución. "

Obligación tributaria: Criterios constitucionales de los alcances del procedimiento de selección de contribuyente para la fiscalización de impuestos

[Tribunal Contencioso Adm. Sección II]⁴

Texto del extracto:

"IV).- Consta en autos, que mediante oficio N° ATL-AV-087-99 del dieciséis de marzo de mil novecientos noventa y nueve, la Administración Regional Tributaria de Limón comunicó a la empresa "Castillo y Arias de Pococí S.A.", el inicio de actuaciones fiscalizadoras, con fundamento en los artículos 103 y concordantes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.- Allí se indicó que: "1. El criterio por el que fue seleccionado se describe a continuación. Que la información consignada en las declaraciones tributarias correspondientes a los distintos impuestos administrados por la Dirección General, registre valores diferentes a los detectados por medio de información interna o externa, citado en el inciso d) del artículo primero del decreto ejecutivo N. 25050, publicado en el Alcance N. 20 a La Gaceta N. 62 del 28 de marzo de 1996".- Con base en los resultados de la fiscalización, se emitieron los traslados N° 275100001095 y N° D275000010963, pues se apreció que existían sendas diferencias en el impuesto sobre las ventas, respecto de lo declarado en los meses de octubre de mil novecientos noventa y seis a setiembre de mil novecientos noventa y siete, y en el de renta, del mismo período noventa y siete.- La compañía presentó formal reclamo contra ellos, pero sus alegaciones denegadas y la referida dependencia, en resolución N° DT- 07-RV-0030-0 de las trece horas del veintitrés de mayo del dos mil, determinó la existencia de las divergencias ya indicadas.- Contra lo anterior se formularon los recursos ordinarios; la revocatoria se rechazó y el Tribunal Fiscal Administrativo, Sala Primera, al resolver la alzada, anuló todo lo actuado y resuelto en el expediente y dejó sin efecto aquélla determinación, por estimar, en lo esencial, que la Administración no tenía elementos de juicio, antes del inicio de las actuaciones, que le permitieran establecer disparidades entre

los valores declarados y la información externa o interna de la que supuestamente disponía; es decir, porque no demostró que ese criterio fuera aplicable al caso en examen, lo que consideró que constituía un vicio insubsanable (Resolución # 226-2003P, de las diez horas del nueve de junio de dos mil tres).- El Ministerio de Hacienda declaró lesiva a los intereses públicos esta última decisión y el Estado formuló el presente proceso, para que se deje sin efecto lo dispuesto, bajo el alegato de que no hubo en lo actuado, violación alguna al ordenamiento jurídico.- La señora Juez, en su sentencia, desestimó los reclamos del actor y rechazó la demanda, y contra ella se alza la representación estatal, en el recurso que aquí se conoce.- V).- Luego del estudio del expediente judicial y administrativo, incluidas las hojas de trabajo, no ha podido este órgano colegiado establecer si antes de que se emitiera, a mediados de marzo de mil novecientos noventa y nueve, la comunicación de actuación fiscalizadora ATL-AU-087-99, la Administración Regional Tributaria de Limón contaba con algún elemento objetivo que le permitiera afirmar, que entre lo declarado por la compañía aquí demandada y la información con que ella cuenta, existieran diferencias que justificaran su intervención.- Ese acto administrativo se limita a transcribir uno de los criterios de selección previstos en el artículo 103 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el decreto 25050, pero carece de toda fundamentación en ese extremo, y por allí, llevan razón el Tribunal Fiscal Administrativo y el Juzgado de instancia, cuando expresan que se desatendió el deber de motivación, que impone el principio de legalidad.- Sin embargo, a diferencia de ambos órganos, este Despacho considera que tal situación no acarrea por si misma, la nulidad de todo lo actuado, particularmente en este caso, en que la empresa objeto de fiscalización pudo ejercer ampliamente su defensa durante los procedimientos administrativos, así como impugnar la decisión final emitida, todo con arreglo a la garantía fundamental prevista en el artículo 39 de la Constitución Política.- Al respecto cabe

indicar que recientemente esta misma Sección, en un caso muy similar al presente, tuvo ocasión de referirse con amplitud, al tema de los criterios objetivos de selección, para actuaciones fiscalizadoras, y la incidencia de su aplicación por la Administración Tributaria, en relación con los principios de legalidad, debido proceso y el derecho de defensa.- Se trata de la sentencia No. 459-2006, de las dieciséis horas diez minutos del once de octubre del dos mil seis, cuyos razonamientos y conclusiones se comparten enteramente, y que señaló: "IV.- El artículo 103 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, faculta a la Administración Tributaria, para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales, y está autorizada, entre otros, para "Cerciorarse de la veracidad del contenido de las declaraciones juradas por los medios y procedimientos y análisis e investigación legales que estime convenientes, a efecto de determinar la verdadera magnitud del hecho imponible y el tributo correspondiente " (inciso b). Mediante Decreto Ejecutivo No. 25925 del 13 de marzo de 1997, se emitió el " Reglamento sobre criterios objetivos de selección de contribuyentes para fiscalización", que expresa: "Artículo 1.- La selección de contribuyentes para fiscalización de los impuestos que administra el Ministerio de Hacienda, por medio de la Dirección General de la Tributación Directa, se fundamenta en al menos uno de los siguientes criterios: (...) b) Que la información consignada en las declaraciones tributarias correspondientes a los distintos impuestos administrados por la Dirección General, registre valores diferentes a los detectados por medio de información interna o externa...". En todo el proceso de fiscalización, la Administración Tributaria, debe ajustar su actuación al cauce procedimental establecido, no solo como una expresión del principio de legalidad, sino también como garantía para el contribuyente, de que se produce con arreglo a parámetros imparciales, y muestra de ello, es que el legislador, en el

artículo 35 de la Ley de Justicia Tributaria, sujetó la entrada en vigencia de la normativa por ella introducida o reformas, a la publicación de los " ... criterios objetivos de selección de los contribuyentes para la fiscalización ". Bajo esta idea, el Reglamento General de Gestión Fiscalizadora y Recaudación Tributaria, Decreto Ejecutivo No. 25049 del 26 de marzo de 1996 (hoy derogado, pero vigente al momento de producirse los hechos que aquí interesan), dispuso: " Artículo 55.- Iniciación de las actuaciones fiscalizadoras. Las actuaciones fiscalizadoras deberán iniciarse mediante comunicación escrita al sujeto pasivo. En dicha comunicación se le indicará al interesado: a. El nombre de los funcionarios encargados del estudio . b. Criterio o criterios por los cuales fue seleccionado . c. Período a auditar d. Impuestos a auditar e. Registros y documentos que debe tener a disposición de los funcionarios f. Fecha de inicio Las actuaciones fiscalizadoras podrán ampliarse con respecto a los períodos e impuestos a auditar , en relación con lo comunicado originalmente al sujeto pasivo. Dicha ampliación deberá serle comunicada al sujeto pasivo". V.- En el caso concreto, al igual que la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo y la señora Jueza de la materia, este Despacho arriba al convencimiento de que la auditoría fiscal violó las normas establecidas en el "Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria", así como el "Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización", citadas en el considerando inmediato anterior. Revisadas las hojas de trabajo que constan en el expediente administrativo, se extrae que al momento de emitirse el oficio SAA-AU-380-98 de 12 de agosto de 1998, que da inicio a la actuación fiscalizadora, no constaba información interna o externa, que permitiera afirmar que existían valores diferentes respecto de las declaraciones tributarias de la aquí demandada, porque ésta no fue incorporada al expediente. No figura en ninguna parte, la copia de las declaraciones de reportes de ventas de Super Barato S.A. y Recope, que ponían en evidencia la disparidad

con lo informado por Transportes Hermanos Orozco S.A., pues lo único que se encuentra, fue agregado tiempo después. En el oficio supra mencionado, la Administración Tributaria se limitó a transcribir el inciso b) del artículo 1 del Decreto Ejecutivo No. 25925 del 13 de marzo de 1997, pero no expresa cuál es la información en su poder, y deja la impresión, de que la cita normativa se realiza sólo como justificante, para dar una apariencia de que se sabía de las discrepancias, "por si después de la auditoría fiscal se encuentran". Otro elemento adicional, es que la fiscalización se extendió a los años 1996 y 1997, y sin embargo, de acuerdo con las certificaciones emitidas por el subdirector de Control de Cumplimiento de la División de Gestión y Servicio al Contribuyente, para el año 1996, no consta que Super Barato S.A. o Recope, hayan presentado una "Declaración Anual Resumen de Clientes, Proveedores y Gastos Específicos". Corresponde entonces, determinar la trascendencia jurídica del vicio, respecto del procedimiento determinativo realizado. Lo anterior es de vital importancia, porque en tratándose de una nulidad absoluta, ésta podía ser válidamente declarada de oficio por el Tribunal Fiscal Administrativo, al conocer del recurso interpuesto por la parte, actuando como jerarca impropio, a tenor de los artículos 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 180 de la Ley General de la Administración Pública. VI.- De conformidad con el artículo 223 de la Ley General de la Administración Pública, aplicable en forma subsidiaria a la materia tributaria, sólo causa nulidad de lo actuado, la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento, entendidas por tales, aquellas cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya ausencia causare indefensión. Refiriéndose al tema de los criterios objetivos de selección, y al inicio de las actuaciones de fiscalización, la Sala Constitucional, cuya jurisprudencia es obligatoria para los demás Tribunales de la República, ha expresado que no se trata de un procedimiento que perjudique al

contribuyente, sino una etapa preparatoria de recepción de información, y el hecho de que no se conozcan estos criterios, no violenta el derecho constitucional de defensa y debido proceso. "

II. Los criterios objetivos de selección de contribuyentes se establecen para ordenar el trabajo de la administración, procurar su objetividad y dar una garantía más al contribuyente, pero como se dijo, no forman parte del proceso en sí. Si la recurrente estima que no ha existido una actuación objetiva o que existe alguna arbitrariedad en la selección de su negocio como objeto de fiscalización, esto es un asunto que debe plantear ante los propios recurridos, y que no invalida el procedimiento ni desvirtúa los hechos por los que la empresa amparada fue sancionada. III. En todo caso, como ha dicho esta Sala reiteradamente, no toda violación a los procedimientos, o requisitos en este caso, legalmente establecidos, constituye una violación al debido proceso en sentido constitucional, sino únicamente aquella que afecta el derecho de defensa. La administración tiene de por sí la potestad de ejercer esa fiscalización y la amparada la obligación de cumplir con los requerimientos que establece la ley. El hecho de que se conozcan o no los criterios que movieron a la administración a someter a su negocio a fiscalización no impide en forma alguna que haya podido ejercer su defensa." (Sala Constitucional Voto No. 573-98) "...

IV.- De lo expuesto concluye la Sala que no se ha violentado a la empresa amparada el debido proceso y su derivado el derecho de defensa, por el contrario, todas sus alegaciones han sido respondidas oportunamente, y si bien ante la impugnación hecha contra el acto de inicio de la acción fiscalizadora se le indicó que carece de recurso alguno, lo cierto es que no se trata de un acto final que pueda causar perjuicio grave a la amparada, sea imponiéndole obligaciones, suprimiéndole o denegándole derechos subjetivos, pues como indica el Tribunal Fiscal Administrativo, se trata de un acto preparatorio del procedimiento tributario, el cual realmente inicia con el traslado de cargos, que sí es

impugnable, tal y como ya ha actuado la empresa amparada. (la negrilla no es del original) (Sala Constitucional Voto No. 2000-6039 de las 11 horas del 14 de julio del 2000) "... para este Tribunal tal selección no resulta inconstitucional, pues como bien se indicó, dichos criterios de selección se establecen para ordenar el trabajo de la administración, procurar su objetividad y dar una garantía más al contribuyente. En todo caso, si lo que el recurrente estima es que no ha existido una actuación objetiva o que existe alguna arbitrariedad en la selección de su negocio como objeto de fiscalización, esto es un asunto que debe plantear ante los propios recurridos, y que no invalidaría el procedimiento que llegase a instruirse, ni desvirtuaría los hechos por los que la empresa amparada pudiera llegar a ser sancionada. Debe tenerse claro que la administración no está sancionando ni pretende hacerlo actualmente, únicamente ejerce su potestad de fiscalización, la cual ordena mediante dichos criterios. Bajo estos supuestos no podría entenderse violación constitucional alguna, pues la administración actúa dentro de sus potestades legales y en el caso de evidenciar alguna irregularidad e iniciar algún procedimiento contra la empresa amparada, ésta dentro de dicho procedimiento podría ejercer plenamente su derecho de defensa..." (la negrilla no es del original) (Sala Constitucional Voto No. 2001-9726 de las 14:15 horas del 26 de septiembre del 2001) "Unico. Del análisis del recurso no se observa infracción a los derechos fundamentales de la amparada. El accionante afirma que las resoluciones que impugna se limitan a indicar que los actos preparatorios o previos al traslado de cargos carecen de recurso alguno, por cuanto no es sino, a partir del resultado de la actuación fiscalizadora, que la oficina de origen tomaría la decisión de emitir el traslado de mérito, si fuere necesario. Ahora bien, ese criterio no es irrazonable. Por otra parte, ya esta Sala ha establecido en su jurisprudencia, que los actos preparatorios como tales, no implican vulneración al debido proceso o al derecho de defensa. En todo caso, si eventualmente se

determinara la necesidad de iniciar un procedimiento administrativo, es ahí donde el contribuyente puede ejercer, de conformidad con el orden jurídico tributario y el debido proceso, su derecho de defensa, alegando y demostrando lo que estime conveniente. En consecuencia, el recurso resulta inadmisibile y así debe declararse". (Sala Constitucional Voto No. 2001-10351 de las 11:02 horas del 12 de octubre del 2001) "...En cuanto a la imposibilidad de recurrir la resolución que da inicio a las actuaciones fiscalizadoras, es necesario señalar que esta no requiere recurso alguno, pues se trata de una solicitud de información, que por sí misma y en relación con el objeto de esas actuaciones -verificación de la situación tributaria del contribuyente-, no define ninguna situación ni crea obligaciones concretas para este. (la negrilla no es del original) Hoy día en general, prevalece en el Derecho Público la tesis que reconoce, de principio, el derecho de impugnar los actos de mero procedimiento o preparatorios, normalmente irrecurribles , cuando tengan "efecto propio". En este caso, si bien la norma no permite recurrir la resolución inicial, lo cierto es que la resolución final que debe dictar la Administración Tributaria (artículo 146 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios) tiene recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo (artículo 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). Resulta oportuno señalar que las modernas concepciones sobre el tributo ilustran como este ha pasado de ser de un simple medio para obtener recursos, a un elemento esencial para la existencia misma del Estado y para el cumplimiento de sus fines. De ahí que la información constituya un elemento esencial dentro de la actividad controladora de la Administración. Se trata de un enfoque más dinámico -aunque no por ello menos garantista- de todos los aspectos relacionados con la tutela de las normas tributarias." (Sala Constitucional Voto No. 2005-4704 de las 15 horas del 27 de abril del 2005) . La situación es distinta, cuando se trata de que la Administración Tributaria solicite información sobre contribuyentes o sujetos pasivos a

terceros, contemplada en el artículo 106 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en donde sólo se puede requerir sobre personas previamente escogidas mediante los criterios objetivos de selección, por lo que se debe probar a priori que sí califica dentro de uno de ellos, demostrándose además la presencia de evidencias sólidas de la configuración potencial de un acto ilícito tributario. Lo anterior, por cuanto la omisión puede dar lugar a incurrir en un ilícito tributario (artículo 83 ibídem).

VII.- Volviendo al caso concreto, se repite, no existe en el expediente administrativo ningún indicio que permita determinar que la demandada se encontraba bajo el supuesto de selección invocado por la Administración Tributaria. Sin embargo, por ser un acto preparatorio al inicio del procedimiento de determinación tributario, cuya finalidad es exclusivamente recolectar información, la actuación administrativa, si bien está viciada, no lesionó el derecho de defensa ni el debido proceso, ya que el contribuyente tuvo suficiente oportunidad de ofrecer argumentos y pruebas frente al traslado de cargos y ejercer los recursos administrativos correspondientes contra el acto final que estableció a su cargo, diferencias respecto al Impuesto sobre la Renta. Por otra parte, la anomalía no tiene la virtud de haber cambiado la decisión final. No habiendo indefensión, según lo explicó ampliamente la Sala Constitucional en los votos supra transcritos, no existe la nulidad absoluta declarada por el Tribunal Fiscal Administrativo. Siendo así, se impone revocar el fallo venido en alzada, para en su lugar, rechazar la defensa de falta de derecho y acoger la demanda en todos sus extremos.

VIII.- A pesar de lo anterior, este Despacho se permite señalar, que los funcionarios públicos deben actuar siempre sometidos al ordenamiento jurídico, y el no hacerlo así, violan sus obligaciones funcionales y puede dar lugar a que se configure una causal de sanción bajo el régimen disciplinario, aún y cuando, bajo el principio de conservación de los actos administrativos, éstos se mantengan." VI).- Por todo lo anteriormente expuesto, se

arriba a la conclusión de que la nulidad decretada en la resolución 226-2003P, de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, no existió, y para así declararlo procede dejar sin efecto el pronunciamiento impugnado, y en su lugar acoger la demanda y disponer que debe el mencionado órgano administrativo, estudiar por el fondo la apelación interpuesta por la llamada a juicio, contra la determinación tributaria de que fue objeto.- "

Fiscalización tributaria: Concepto, alcances y límites a su competencia

Facultad de la Administración de solicitar información a terceros

[Sala Primera]⁵

Texto del extracto:

"III .- Potestad tributaria del Estado. Previo a resolver el recurso, estima esta Sala pertinente realizar algunas consideraciones generales. La potestad tributaria, se ha definido como aquella facultad del Estado, de exigir contribuciones o conceder excepciones a personas o bienes que se ubican en su jurisdicción. Es el poder de sancionar normas jurídicas de las que se derive, la obligación de pagar un tributo o de respetar un límite tributario. Entre sus principios constitucionales, están el de Legalidad o Reserva de Ley, el de Igualdad, de Generalidad y de No Confiscación. Los tributos deben provenir de una Ley de la República , no crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos, deben comprender de forma integral a todas las personas o bienes previstos en la norma y no sólo a una parte de ellos, y

debe velarse de no ser de tal intensidad, que viole la propiedad privada (artículos 33, 40, 45, y 121 inciso 13, de la Constitución Política). De tal forma que, constituye una obligación de todos de pagar las cargas públicas establecidas, con la idea de contribuir según la capacidad económica con los gastos públicos, deber que tiene rango constitucional en los términos de los artículos 18 y 19. Mandato que vincula no sólo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos, ya que si los primeros están obligados a contribuir de acuerdo a su capacidad los otros están obligados, a exigirlos en condiciones de igualdad a quienes, cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a una carga determinada. Es a través del Estado que los miembros de una colectividad participan en el sostenimiento de las cargas públicas. Persigue la obtención del dinero necesario con el objeto de administrarlo y distribuirlo en el cumplimiento de sus funciones, a través de una variada gama de medios de los que se sirve para el logro de sus objetivos. IV.- La fiscalización tributaria. De esta potestad del Estado, deriva una de igual importancia que la complementa, la labor de fiscalización, actividad tendiente al 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. Así, investiga los hechos generadores que no han sido declarados o lo han sido en forma parcial. Tiene por objeto combatir la evasión y reprimir el fraude fiscal. Por tanto, se orienta a aplicar de manera efectiva el derecho tributario material. Su norte, es averiguar y dejar claro 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. A tal efecto, el CNPT le otorga diversas posibilidades de actuación, colocándola en distintas situaciones jurídicas de poder - deber (como titular de diversas facultades y potestades), en los casos y formas por él

previstos. Las ejerce frente a los administrados, quienes se encuentran en una situación jurídica de deber o sujeción que se concreta en no impedir a la Administración el ejercicio de las facultades de las cuales es titular; que se materializa en un hacer, no hacer o dar aquello a que están obligados de conformidad con el Ordenamiento Jurídico. Existe una obligación principal determinada por el pago del tributo, y otras de carácter secundario, cuyo cumplimiento facilitan el logro y realización de aquella. Por vía de ejemplo, pueden citarse, entre otras, el deber de proporcionar datos, informes y antecedentes relevantes, llevar libros de contabilidad y demás documentos y justificantes, consentir la práctica de inspecciones y comprobaciones relacionadas con el hecho imponible, bien sea por el sujeto pasivo, o por otros ajenos a la obligación tributaria material (numerales 99 a 117 del CNPT). Así el cumplimiento de las normas tributarias en general y compromisos formales en particular, constituyen el eje central para el correcto funcionamiento de la totalidad del sistema tributario. La labor fiscalizadora, puede contemplarse desde una triple perspectiva: orgánica: como el conjunto de órganos de la Administración ; funcional: en tanto está dirigida al control de la aplicación de las normas tributarias; y procedimental: que comprende los procesos a través de los cuales los órganos desempeñan esa labor. Desde este plano , es una etapa de actuaciones, tendiente a investigar y documentar el resultado de las pesquisas o averiguaciones como medio de prueba que por lo general, culmina con una liquidación del impuesto pero que podría también desembocar en un procedimiento sancionador, e incluso penal. Este tipo de acciones se realizan entre otros, a través del examen de documentos, libros, registros contables, facturas, justificaciones, correspondencia trascendente, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como por medio de la inspección de locales, citación de sujetos pasivos o terceros, y cualquier otro antecedente o información que

deba facilitarse o que sea necesario para determinar el hecho y su correlativa obligación tributaria. Con fundamento en lo anterior, es que debe interpretarse el numeral 103 del Código de la materia, por lo que la frase, " por todos los medios y procedimientos legales ", no es, como ya se dijo, una cláusula abierta en la medida en que no puede ser ejercida sin atención a la finalidad objetiva a que debe servir. A pesar de esa amplia gama de posibilidades, para realizar una fiscalización, es insoslayable que los órganos administrativos actúen dentro de los límites de su competencia, la cual en todo caso es irrenunciable. Por otra parte, y aunque no es la única forma de iniciar un proceso de fiscalización, es normal que sea por iniciativa propia, seleccionando a los sujetos pasivos, mediante criterios objetivos (artículo 106 ibídem). En desarrollo de esa potestad y por disponerlo así la Ley de Justicia Tributaria no. 7535 de agosto de 1995, se emitió el Decreto Ejecutivo no. 25925-H del 13 de marzo de 1997, Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización. Igualmente, en aras de contar con instrumentos ágiles y efectivos para su cumplimiento, se dictó el Decreto Ejecutivo no. 29264-H del 24 de enero del 2001, Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria. En este sentido, es claro que la entrada en vigencia de esas reformas legales fueron condicionadas a la emisión de un reglamento, como norma de ejecución, dirigida a posibilitar su plena aplicación y, por ende, a permitir en forma satisfactoria el cumplimiento de los fines que el legislador consagró al reformar el Código. Otra circunstancia importante sobre la naturaleza que se otorga a ese Reglamento Ejecutivo, es que el original, Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, emitido mediante el Decreto Ejecutivo no. 25.049-H del 26 de marzo de 1996, fue derogado en la Ley no. 7900 del 3 de agosto de 1999, que modificó el Código de la materia. En todo caso, es menester indicar que, cualquier contribuyente puede ser objeto de un proceso de fiscalización. La importancia en torno a esta función

que realizan las Administraciones Tributarias, es con fundamento en lo dispuesto en los mismos artículos de la Constitución Política que le dan sustento a la potestad tributaria del Estado; de manera que se trata de una competencia dada por mandato constitucional, por lo que se trata de una tarea que el legislador no puede desconocer, rebajar, disminuir, suprimir o atribuírsela a otros órganos públicos, y más bien está en la obligación de reconocer a fin de no quebrantar las normas y principios constitucionales que rigen esta materia. En igual sentido, tampoco el Poder Ejecutivo se encuentra facultado para crear disposiciones de carácter general que puedan vaciarla de contenido. Es así como estas competencias, aún cuando tienen su origen en las normas constitucionales, están desarrolladas en las leyes y reglamentos, tales como el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley de Justicia Tributaria, los reglamentos antes mencionados, entre otros. Por ello, la labor de fiscalización en materia tributaria faculta a las Administraciones competentes a ejercer control en todos los ámbitos que le conciernen, esto es, combatir la evasión y reprimir el fraude fiscal, con una clara orientación de que se aplique de forma efectiva el derecho tributario. De allí que, los planes de fiscalización constituyen el eje esencial sobre el que gira el ejercicio de esas funciones. Son herramientas que colaboran en la planificación, que no sólo supone el establecimiento de unos criterios generales para las actuaciones, sino una regulación concreta de los titulares de los órganos que han de decidir en cada caso, y de forma escalonada los contribuyentes que van a ser investigados. De este modo, sirve no sólo a los fines de una correcta organización interna, sino también al principio de seguridad de los administrados en orden a los criterios seguidos para decidir quiénes han de ser auditados. Incluir a un contribuyente en un plan de esta índole es un acto de trámite, que per se no afecta sus derechos subjetivos, por lo que es inimpugnabile en sede administrativa y jurisdiccional, no sólo por su naturaleza jurídica, sino porque únicamente son recurribles

los actos de trámite que deciden directa o indirectamente el fondo del asunto o pongan término a la vía o hagan imposible o suspendan su continuación (ordinales 18 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y 163 de la Ley General de la Administración Pública). A menos de que por sus características, consista en un acto con efecto propio. Estos Planes Anuales de Fiscalización no presuponen la atribución de competencias para las Administraciones Tributarias,

ni generan derechos subjetivos a favor del contribuyente, sino que son reglas internas para distribuir las funciones entre los órganos y funcionarios que las integran. Esta doctrina conduce a sustraer del control judicial el conocimiento o la apreciación de cualquier causa o motivo que haya podido viciar la correspondiente decisión, de incluir en el Plan, o de iniciar un proceso directamente contra un contribuyente. Lo anterior, por cuanto, nadie tiene, en principio, un derecho subjetivo a ser fiscalizado o a no serlo, pero sí a que se justifique y motive de manera razonada y razonable del porqué de una u otra situación (numeral 67 del Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, vigente). Es decir, no puede el obligado tributario sustituir la apreciación administrativa por la suya, pero sí puede formular la exigencia de que acredite que se basa en fundamentos acordes al Derecho y persigue fines de interés general. En síntesis, el principio de igualdad y de seguridad jurídica exigen que, los criterios objetivos para seleccionar a un contribuyente que será sujeto de fiscalización, de acuerdo al artículo 106 del CNPT, se encuentren debidamente publicados e incluidos en el Plan Anual de Auditoría. V.- En el primero de los cargos, alega la recurrente, que los preceptos 103 y 106 del CNPT, establecen que las actuaciones de la Administración se encuentran sometidas a los " medios y procedimientos legales ", incluso en la etapa preparatoria. También, deduce, el deber de sustentar las decisiones en " criterios objetivos de selección " y en la " existencia de evidencias sólidas ", por lo que para ejercer la

facultad de fiscalización debe ser mediante motivos reglados. De acuerdo con el fallo impugnado, indica, quedó acreditado el incumplimiento de una serie de requisitos para ejecutar esa potestad, sin embargo, se arriba a una consecuencia jurídica incorrecta, al establecer que no se ha violado el derecho de defensa y el debido proceso, y por ende, ninguna indefensión se causó. En este sentido, tal y como se indicó en los apartados anteriores, la Administración está facultada (poder deber) para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales, en los términos ya expuestos, que aporte información y lleve a la convicción sobre los hechos relevantes para aplicar el tributo (artículo 103 ibídem). Por otra parte, se dispone que, solo puede solicitarse información sobre contribuyentes o sujetos pasivos previamente escogidos, mediante los criterios objetivos de selección, publicados e incluidos en el Plan Anual de Auditoría vigente a la fecha de la solicitud (numeral 106 ibídem). En el caso concreto, se dictó el oficio de 8 de noviembre del 2001, "Ampliación Comunicación Fiscalizadora no. 1971000068581", conducta que dio origen al estudio sobre el período fiscal 1998, sin indicar la norma en que se fundamentó y la información que constaba en el expediente, defectos que a todas luces contravienen el Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización y el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, actual. Sin embargo, es importante mencionar que, ese procedimiento de fiscalización se originó mediante la "Comunicación de Inicio de Actuación Fiscalizadora" no. 1971000055376 del 13 de julio del 2001, documento debidamente notificado a la empresa actora, y aportado a los autos como prueba con el escrito de demanda (ver folios 36 a 39). Esta actuación cumplió cabalmente con los requisitos exigidos por el numeral 67 de ese último Reglamento, y en lo que interesa, indicó de forma clara y precisa, el criterio por el cual fue seleccionado, en aplicación de la normativa para esos efectos. De tal forma que, si

bien el hecho de iniciar las actuaciones de fiscalización acordes con el Ordenamiento Jurídico no subsana el defecto encontrado en su ampliación, sí es importante precisar que la actora tenía pleno conocimiento de que iba ser investigada y del criterio de selección. Sumado a esto, el acto viciado era una extensión de la auditoría iniciada, no una nueva y aislada actuación de fiscalización. Siendo evidente que el único aspecto ampliado fue uno de los periodos (folios 86 y 87 del expediente administrativo). En todo caso, tal y como se indicó en el considerando anterior, esa potestad tiene raigambre constitucional, por lo que no puede ser limitada o reducida por normas de menor jerarquía, por lo que se debe interpretar acorde con ese valor superior. De allí que, más que un procedimiento limitante o comprimido de las facultades de las Administraciones Tributarias para fiscalizar a los sujetos pasivos, la aplicación del Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes, intenta proteger la igualdad y seguridad jurídica de los contribuyentes, pero mantiene una fuerte dosis de guía que alimenta la forma de trabajo y de organización interna de esos órganos. Por estas razones, esta Sala comparte el criterio del Tribunal, en cuanto a la consecuencia jurídica de lo apuntado. Según el canon 223 de la Ley General de la Administración Pública, aplicable por remisión del numeral 163 del CNPT, sólo causa nulidad de lo actuado, la falta de formalidades sustanciales del procedimiento, tales como, aquellas cuyo cumplimiento hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya ausencia quebrante el derecho de defensa. En vista de que tales actuaciones -defectuosas por incumplir reglamentos de orden tributario-, se dictaron en una etapa preparatoria, que no generan ni vulneran derechos subjetivos, no hay razón alguna, ni la ha acreditado el recurrente, para inferir que se vulneró el derecho de defensa o el debido proceso, dado que no hay evidencia de haberse provocado la indefensión alegada. El hecho de omitir la norma en que se fundamentó y la información que constaba en el

expediente, no impedía refutar lo establecido en el traslado de cargos, ni mucho menos, impugnarlo por la vía correspondiente, tal y como lo hizo la actora. Estos vicios no tienen la virtud de producir la nulidad absoluta de las actuaciones, invalidar el procedimiento o desvirtuar los hechos acreditados en esa etapa. Por lo expuesto, al disponerlo así, el Tribunal, no ha infringido la normativa aludida. [...] VII.- En el tercer agravio, aduce que no se aplicaron los numerales 1, 7, 18, 22, 23, 59, 61, 62 y 82 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Considera, el Tribunal debió ejercer el control de legalidad sobre los actos impugnados, y su facultad de anular los disconformes con el Ordenamiento Jurídico. No se trata de un proceso constitucional, asegura, por lo que el análisis no consistía en si la conducta es conforme con el Derecho de la Constitución. Estima esta Sala que, el criterio del Tribunal, corresponde al ámbito de las competencias otorgadas para ejercer el control de legalidad, en este caso, de los actos dictados por la Administración Tributaria, en un proceso especial tributario (artículo 82 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa). Y no, como un examen exclusivo de las normas constitucionales. De todas formas, el contralor de legalidad, además de sus funciones naturales, no sólo puede revisar si la conducta se ajusta a la Constitución Política, sino que tiene el deber de hacerlo (artículo 8 de la Ley Orgánica del Poder Judicial). Unido a lo anterior, es importante destacar que se valoró lo actuado en sede administrativa según los alcances del Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización y del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria. Por lo tanto, el hecho de que la consecuencia jurídica dispuesta en sentencia, no corresponda a la que el recurrente pretendía, no significa como se ha expuesto, en lo que a este cargo concierne, quebranto de la Ley Reguladora de la materia. VIII.- Como cuarto motivo, imputa vulnerados de los numerales 130, 132, 133, 136, 158, 162, 163, 165, 166, 167, 169, 176, 214, 215 y

223 de la Ley General de la Administración Pública. El Tribunal reconoce que no se actuó en estricto apego a la normativa aplicable al caso, apunta, por lo que debió declarar con lugar la demanda y anular el acto administrativo. Además, asevera, la actuación inicial, que ha cuestionado, es posible recurrirla, al no tener efecto propio, con el acto final, y sustentarse en el ejercicio de una potestad de imperio con elementos reglados. Lo decidido, insiste, está ayuno de motivo, así que su ampliación tampoco era lícita ni posible. Añade, la consecuencia es su nulidad absoluta, porque lo indicado al final hubiese cambiado. Al desaparecer ese proceso objetivo, la fiscalización no se hubiera realizado, y por ende, el impuesto sobre la renta no se hubiera modificado. En ese mismo agravio, objeta la información obtenida del Banco Nacional de Costa Rica, ya que para solicitarla a terceros, afirma, el contribuyente debe haber sido escogido por criterios objetivos y sustentado en la existencia de evidencias sólidas. La diligencia fue prematura, alega, por lo que no ejerció control sobre su iniciativa y desarrollo. En primer orden, el tema de lo actuado por la Auditoría Fiscal y sus consecuencias jurídicas, ya fue abordado, por lo que es innecesario ingresar de nuevo a su análisis, y por ello, debe remitirse a lo expuesto en el considerando V de este fallo. En lo referente a la prueba obtenida en el Banco su inconformidad descansa en la supuesta violación del artículo 106 del CNPT, sea por la forma en que se le seleccionó, aspecto que, como se dijo, ya fue analizado. Se constató que, no obstante las irregularidades de la ampliación, esos defectos no producen la nulidad absoluta del propio acto y los posteriores. Así, al ser ese argumento accesorio y depender de esa declaratoria, se debe rechazar. En todo caso, la facultad de solicitar información a terceros, encuentra fundamento constitucional en el artículo 24, que en lo que interesa, establece: " (...) La ley fijará los casos en que los funcionarios competentes del Ministerio de Hacienda y de la Contraloría General de la República podrán revisar los libros de contabilidad y sus

anexos para fines tributarios y para fiscalizar la correcta utilización de los fondos públicos. (...) " Esta herramienta, ligada a las potestades constitucionales conferidas a las autoridades tributarias, se constituye como un instrumento para proteger la materia tributaria y la correcta utilización de los fondos públicos. A su vez, autoriza crear potestades legales, en aras de ejercer mejor las funciones de fiscalización. Por ello, en el numeral 105 ibídem, se estableció que: " Toda persona, física o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar, a la Administración Tributaria , la información de trascendencia tributaria, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas. La proporcionará como la Administración lo indique por medio de reglamento o requerimiento individualizado. Este requerimiento de información deberá ser justificado, debida y expresamente, en cuanto a la relevancia tributaria. (...) " En este orden de ideas, el Ordenamiento Jurídico le ha conferido amplias potestades a las Administraciones Tributarias para solicitar información a terceros, a fin de cumplir su labor fiscalizadora en condiciones de eficiencia y eficacia. Aunado a lo anterior, es incorrecto señalar que no tuvo oportunidad procesal para referirse a esa prueba, ya que precisamente cuando fue notificado del traslado de cargos la tuvo, momento en que inicia el procedimiento administrativo. Por tal razón, la etapa previa es preparatoria, en donde las actuaciones investigativas, en principio, no tienen el carácter de vulnerar los derechos subjetivos. En esta categoría se ubica el acto de ampliación, el cual tampoco tiene efectos propios, y por lo tanto, se torna inimpugnable. En consecuencia, el hecho de que en esa actuación no se hubiera hecho mención y especificado la existencia de la prueba de interés, por la naturaleza jurídica de la fase procesal, así como por las características de las actuaciones de fiscalización, el control ejercido por el Tribunal, no constituye quebranto de las normas de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa."

Determinación de la obligación tributaria: Posibilidad del contribuyente para ofrecer y producir cualquier medio de prueba lícito para determinar el impuesto

[Tribunal Contencioso Adm. Sección IV]⁶

Texto del extracto:

"Tercero : Que el Tribunal no estima arbitraria la forma de proceder del Tribunal Fiscal Administrativo, Sala I, en la resolución N° 190-2004, que orilló la aplicación literal de las normas legales que gobiernan la materia (artículos 7 y 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el 11 y 12 de su Reglamento), para dar paso a una regla de justicia y equidad tributaria (artículo 16 de la Ley General de Administración Pública), con fundamento en el dictamen rendido por la Sección Contable del mismo Tribunal, que concluye: "... en vista de que el margen de utilidad bruta establecido y aceptado por las oficinas de origen para la actividad que desarrolla el inconforme es apenas de un 8.35%, es nuestro criterio que la utilidad neta resultante del casi 1% para el ejercicio fiscal 99, es similar e incluso ligeramente superior al obtenido por el contribuyente en el ejercicio fiscal 98 ". En primer término, es obvio que si los gastos no incluidos en la declaración del período fiscal <99>, sí aparecen consignados en declaraciones de períodos fiscales anteriores, como propios de la actividad económica o giro normal de la empresa, se está en presencia de una omisión, susceptible de ser corregida acto continuo a la notificación del acto que da cuenta de la misma. En segundo lugar, las declaraciones escritas rendidas por terceros que como prueba presentó el contribuyente

ante la Administración Tributaria, no han sido argumentadas de falsas o inexactas; tampoco las excluye la legislación tributaria como medios de prueba. De conformidad con el artículo 116 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Administración puede utilizar como elementos para verificar y en su caso determinar la obligación tributaria de los contribuyentes y responsables, a falta de libros y registros, de documentación o ambos, o cuando a su juicio estos fueren insuficientes o contradictorios, los indicios que permitan estimar la existencia y medida de la obligación tributaria; entre estos se señalan especialmente: el capital invertido en la explotación; el volumen de las transacciones de toda clase de 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. El otorgamiento de esas amplias potestades de investigación y fiscalización para determinar la obligación tributaria, no cercena el igualmente amplio derecho que tiene el contribuyente para ofrecer y producir cualquier medio de prueba lícito para la determinación del tributo. En tercer lugar, el hecho de que alguno de los receptores de los ingresos por ventas y administración, no aparezcan registrados como contribuyentes, no impide que esas declaraciones puedan ser utilizados como elementos de prueba, tanto para comprobar y determinar el tributo en cuestión como para exigirle a esos terceros regularizar su situación tributaria (artículos 105 y 123, ibídem). Desde luego que el valor de esa información no está subordinado a la condición de contribuyente inscrito. En cuarto lugar, es cierto que cada

período fiscal debe liquidarse de manera independiente de los ejercicios anteriores y posteriores, pero ello no excluye que puedan utilizarse como parámetros de referencia para valorar e interpretar los hechos acaecidos, la realidad económica e histórica de la empresa, y la naturaleza del gasto omitido como compatible con la actividad del contribuyente productora de utilidad. En definitiva, el informe recabado por el Tribunal Fiscal Administrativo, aplica un método indiciario para verificar lo acontecido en la realidad, lo que lo convierte en un instrumento idóneo y por tanto válido para determinar la exactitud de la información suministrada por el contribuyente. Cuarto : Que si bien los documentos presentados por el contribuyente, podrían ser complementados por otros, para que en conjunto se determine por sí mismo la base imponible, la renta gravable, también es verdad que esa insuficiencia no impedía a la Administración Tributaria de Guanacaste, con sede en Liberia, desarrollar su labor de comprobación e investigación respecto de la renta gravable y su medición, como sí lo hizo el Tribunal Fiscal Administrativo, con criterios de realidad, razonabilidad y proporcionalidad. Se trata del incumplimiento no substancial de una obligación del contribuyente, que según se tiene por cierto en la sentencia recurrida (hecho probado # 10, no contradicho por ninguno), obedece al extravío de los libros contables, oportunamente reportado. Quinto : Que este Tribunal concluye que al prohiar el Juzgado de instancia la tesis sustentada por el Tribunal Fiscal Administrativo, Sala Primera, que aceptó los gastos deducibles planteados por el contribuyente vía declaración rectificadora, no ha incurrido en las violaciones legales atribuidas, lo que conduce a confirmar la sentencia apelada, en lo que es objeto del recurso. "

Impuesto sobre la renta: Diferencias cambiarias de certificados de presa de divisas

Ganancia de capital no es gravable

[Sala Primera]⁷

Texto del extracto:

"XI.- Los certificados de depósito a plazo en dólares de la denominada "presa de divisas" nacen a principios de la década de los años 80, concretamente con la aplicación del Reglamento para el tratamiento de las solicitudes de divisas pendientes de autorización por parte del Banco Central de Costa Rica, el cual fue aprobado en Sesión de Junta Directiva del Banco Central número 3608-81, artículo 4, de 31 de marzo de 1981. Ese reglamento fue aprobado con la finalidad de eliminar la "presa" de solicitudes de divisas que en esa época tenía el Banco Central por falta de divisas, y que desde luego no podía atender, lo cual obedeció a una situación coyuntural como lo fue la crisis económica que padeció nuestro país para esos años. Con ese Reglamento se buscaba que los importadores obtuvieran las divisas en el mercado libre, y el Banco Central les emitía certificados en dólares por la diferencia entre el tipo de cambio oficial y el de mercado, sea entre [8.64 colones y 15.00 colones], según reza el numeral 3 del citado Reglamento. Ese mismo cuerpo normativo hacía referencia a todas aquellas solicitudes de divisas pendientes de autorización anteriores al 20 de febrero de 1981, de personas físicas o jurídicas del sector privado, las cuales fueron clasificadas en dos grandes grupos: a) de importaciones de bienes de consumo y capital y por servicios; b) de amortización de obligaciones externas del sector privado por concepto de avales y garantías de

pago. Por virtud de lo anterior se emitieron certificados de depósito en dólares y en colones, a tenor de los distintos artículos del Reglamento. El punto a dilucidar consiste en determinar si las diferencias cambiarias, entre [40.00 colones y 52.50 colones] por dólar, obtenidas por [la sociedad actora] al finiquitar deudas pendientes con sus acreedores [...], a través de la entrega de certificados de la "presa de divisas" y declaradas en el período fiscal 83, constituyen una ganancia de capital o ingresos gravables. Conforme al artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente para el año 83, [la actora] lo que tuvo fue una típica ganancia de capital, la que no puede considerarse como un aumento de renta. Máxime si se observa que la empresa al realizar la transacción no tenía como giro habitual, negocio o comercio la venta de depósitos a plazo en dólares de la presa de divisas. La ganancia o pérdida de capital es un concepto diferente del de aumentos y pérdidas de renta, razón por la cual no pueden tener un tratamiento impositivo similar. La ganancia de capital no es renta ordinaria, o por lo menos renta de la clase que el impuesto sobre la renta pretende gravar, por su naturaleza accidental y aperiódica; suele tratarse normalmente de ingresos casuales u ocasionales que obtienen los contribuyentes. La renta proviene, en contraposición de una fuente recurrente, como el fruto deriva del árbol. No se violaron tampoco los artículos 5 inciso 5 y 8 inciso 5 párrafo 3° de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente durante el año 83, puesto que el primero se refiere a las actividades que generan utilidades, beneficios y rentas que integran la renta bruta, y el segundo a la depreciación de los activos. Tampoco existe violación de los artículos 2 inciso d) y 105 del Código Tributario, toda vez que la Administración Tributaria puede dictar normas generales para la correcta aplicación de las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por la ley y las reglamentaciones respectivos. Para el caso concreto debe entenderse que la Administración Tributaria puede dictar esa normativa siempre que esté orientada al cobro de

tributos previamente fijados y determinados por la ley, según el conocidísimo principio "nullum tributum sine lege", conforme al cual la ley define el hecho generador del tributo, el monto y los sujetos pasivos de la obligación tributaria (Principio de Reserva de Ley, artículo 121, inciso 13, Constitución Política y 5° del Código de Normas y Procedimientos Tributarios)."

Permiso de construcción: Alegan los recurrentes que se le niega a su asistente acceder y fotocopiar el expediente administrativo de su representada

Derecho a la información

[Sala constitucional]⁸

Texto del extracto:

El 16 de setiembre deL 2004, Jorge Rojas Abarca, asistente de los recurrentes se apersonó al Departamento de Desarrollo Urbano y requirió copia del expediente administrativo del procedimiento seguido en contra de la amparada (visible a folios 30 y 90). Por considerar, las autoridades municipales recurridas que, al igual que los recurrentes, no tenía legitimación para acceder al respectivo expediente administrativo, se le negó el acceso, pese a que presentó una autorización debidamente autenticada por uno de los recurrentes (folio 90). E n lo que se refiere al acceso al expediente y sus piezas, el artículo 272 de la Ley General de la Administración Pública espec ífica, que:

"...1. Las partes y sus representantes, y cualquier abogado, tendrán derecho en cualquier fase del procedimiento a examinar, leer y copiar cualquier pieza del expediente, así como a pedir

certificación de la misma, con las salvedades que indica el artículo siguiente...”.

Bajo la inteligencia de ese numeral, todos los abogados, indistintamente, que se encuentren autorizados por las partes o no, tienen garantizado el derecho de acceso a la información en un procedimiento administrativo concreto y específico. Precisamente, como el artículo 272 ibidem no hace distinción alguna entre estos profesionales, no podía hacerla el órgano director del procedimiento, porque produciría una diferenciación odiosa que vulneraría el contenido esencial de los derechos de igualdad y de acceso a la información administrativa -ad intra-. En este particular, como lo dispuesto por el órgano director del procedimiento le impidió al asistente de los recurrentes, licenciados Antonio Biolley Riotte y María Gabriela Biolley Aymerich, en su condición de abogados, acceder al expediente administrativo de quien dicen ser su representada, se vulneró el derecho de acceso a la información administrativa a los mismos. Llama poderosamente la atención a este Tribunal que la Corporación Municipal y sus órganos le denieguen el acceso del expediente a quienes ostentan la representación de una de las partes interesadas en el procedimiento administrativo y a un asistente debidamente autorizado por abogado para examinarlo, imponerse de su contenido e, incluso, si lo tuviera a bien obtener copias.

En general, la procedencia del recurso de amparo está condicionada no sólo a que se acredite la existencia de una turbación -o amenaza de turbación- a uno o más de los derechos o garantías contemplados en la Carta Política o en los instrumentos internacionales de derechos humanos suscritos por el país; sino, además, a que se trate de una amenaza o quebranto directo y grosero, que por su carácter apremiante no permita esperar a que surtan efecto los remedios jurisdiccionales ordinarios. Esta última circunstancia pone de relieve el carácter eminentemente

sumario del proceso de amparo, cuya tramitación no se aviene bien con la práctica de diligencias probatorias lentas y complejas, o con la necesidad de entrar previamente a examinar -con carácter declarativo- si existen en realidad o no derechos de rango infra constitucional que las partes citen como parte del elenco fáctico del recurso de amparo o del informe de ley, según sea el caso. Es evidente que esa es una competencia de la que esta Sala carece. En el sub examine , está en disputa la validez de la escritura pública autenticada por la abogada y notaria Laura Salazar Escalante, mediante la cual la amparada Holly Joeffner Kaplan, otorgó poder especial administrativo y judicial a los recurrentes Biolley Riotte y Biolley Aymerich, con el propósito de continuar con el procedimiento incoado en su contra por la Municipalidad de Escazú y referente a la construcción de una tapia en su propiedad. Sin embargo, esos alegatos son precisamente del tipo que, como se dijo, no cabe ventilar aquí. De esta suerte, no resulta procedente que la Sala vierta pronunciamiento alguno (positivo o negativo) sobre el caso, porque para dilucidar si ha habido infracción o no de derechos fundamentales, primero se debe resolver la validez o no del documento público supra citado en el plano de la legalidad. Esta atribución no es de la Sala Constitucional y, más bien, hacerlo podría interferir indebidamente en lo que es competencia de los Tribunales ordinarios, del Poder Judicial, por lo que el recurso debe desestimarse en cuanto a este extremo.

Como corolario de lo expuesto se impone declarar parcialmente con lugar el recurso y ordenarle a la autoridad recurrida brindarle a los recurrentes acceso irrestricto al expediente administrativo del procedimiento seguido en contra de la amparada.

FUENTES CITADAS:

- 1 ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA. Ley 4755 del tres de mayo de mil novecientos setenta y uno. Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario). Datos de la Publicación: Colección de leyes y decretos: Año: 1971 Semestre: 1 Tomo: 3 Página: 782.
- 2 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia número 2 de las quince horas cinco minutos del diez de enero de mil novecientos noventa y seis. Expediente: 96-000002-0004-CA.
- 3 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN TERCERA. Sentencia número 38 de las nueve horas del veintisiete de agosto de dos mil siete. Expediente: 05-000258-0161-CA.
- 4 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEGUNDA. Sentencia número 52 de las quince horas del uno de febrero de dos mil siete. Expediente: 03-001193-0163-CA.
- 5 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia número 871 de las diez horas cincuenta y cinco minutos del cuatro de diciembre de dos mil siete. Expediente: 06-000005-0161-CA.
- 6 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA. Sentencia número 3 de las once horas cuarenta y cinco minutos del diecinueve de marzo de dos mil siete. Expediente: 04-001191-0163-CA.
- 7 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia número 53 de las catorce horas veinte minutos del diecisiete de abril de mil novecientos noventa y uno. Expediente: 91-000053-0004-CA.
- 8 SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia número 1748 de las quince horas veintiocho minutos del veintitrés de febrero de dos mil cinco.