



# Informe de Investigación

## Título: EL DOMICILIO FISCAL

<b>Rama del Derecho:</b> Derecho Tributario	<b>Descriptor:</b> Procedimiento Administrativo Tributario
<b>Tipo de investigación:</b> Compuesta	<b>Palabras clave:</b> Domicilio Fiscal, Normativa tributaria, Obligación Tributaria
<b>Fuentes:</b> Doctrina, Normativa, Jurisprudencia	<b>Fecha de elaboración:</b> 04/2010

## Índice de contenido de la Investigación

<b>1 Resumen.....</b>	<b>1</b>
<b>2 Doctrina.....</b>	<b>1</b>
a)El domicilio Fiscal.....	1
<b>3 Normativa.....</b>	<b>4</b>
a)Código de Normas y Procedimientos Tributarios.....	4
<b>4 Jurisprudencia.....</b>	<b>5</b>
a)Resolución No 418 del Tribunal Fiscal Administrativo.....	5
b)Resolución No 03 del Tribunal Fical Administrativo.....	24
c)Resolución No 366 de la Dirección General de Aduanas .....	26

### 1 Resumen

En el presente informe de investigación se recopila la información disponible acerca del tema de el domicilio Fiscal, de esta manera a través de la doctrina, normativa y jurisprudencia nacional se analiza el concepto y tratamiento que hacen los tribunales acerca del mismo.



## 2 Doctrina

### **a) El domicilio Fiscal.**

[CÉSPEDES JIMÉNEZ]<sup>1</sup>

“El domicilio es el lugar en el que legalmente se considera establecida una persona, para el cumplimiento de sus deberes y el ejercicio de sus derechos. Del anterior concepto se concluye que el "domicilio" está relacionado con un lugar en el espacio y un objetivo que desarrolla la persona.

A partir de esa definición general se derivan diversos tipos de domicilio con objetivos específicos que, consecuentemente, conllevan un espacio y un objetivo -relacionados con la persona- de carácter particular. Así tenemos que el domicilio de origen es el lugar en el que una persona nació, el domicilio conyugal es el lugar en el que conviven los esposos, el domicilio fiscal es el lugar en el que el contribuyente desarrolla el hecho generador de los tributos.

El artículo 30 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios dispone que los contribuyentes y los responsables de los impuestos están obligados a comunicar su domicilio fiscal, a la Administración Tributaria, dando las referencias necesarias para su fácil y correcta localización, tal domicilio fiscal se considerará legal en tanto no fuere comunicado su cambio.

Cuando los sujetos pasivos incumplieren con tal obligación, la Administración Tributaria -sin perjuicio de la sanción que corresponda- presumirá el domicilio fiscal bajo los siguientes incamamientos:

Si el contribuyente o responsable fuere una persona natural (física con actividad lucrativa), de acuerdo con el artículo 26 del citado código, el domicilio fiscal por orden de selección será el lugar de su residencia habitual (el cual se presume cuando permanezca en ella más de seis meses en el período fiscal), el lugar en donde desarrolla sus actividades civiles o comerciales o donde tenga los bienes que den lugar a obligaciones fiscales (en caso de no conocerse la residencia o existiese dificultad para determinarla), el lugar en donde ocurre el hecho generador de la obligación tributaria o el lugar que elija la Administración Tributaria (en caso de existir más de un domicilio de los contemplados anteriormente).

Si el contribuyente o responsable fuere una persona jurídica, sociedad de hecho, fideicomiso, sucesión o entidad análoga (diferente a una persona natural), según lo establece el artículo 27 del referido código, el domicilio fiscal será el lugar en donde se encuentre su dirección o su administración central, el lugar en donde se halle el centro principal de su actividad en Costa Rica (en caso de desconocerse la citada dirección o administración), el lugar en donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria o el que escoja la Administración Tributaria (en caso de existir

más de un domicilio de los contemplados anteriormente).

La comunicación del cambio del domicilio fiscal, de acuerdo con lo que dispone el inciso "e" del artículo 128 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, constituye una obligación de los contribuyentes y particulares, y está sancionado con una multa de tres veces el salario base a quienes no comuniquen, a la Administración Tributaria, el cambio del domicilio fiscal según lo dispone el inciso "b" del artículo 78 ibídem.

Sin embargo, los contribuyentes y responsables -de conformidad con lo que permite el artículo 29 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios- pueden señalar un domicilio especial, el cual será el único válido para todos los efectos tributarios, con el consentimiento de la Administración Tributaria, el que se presumirá si no manifestase oposición dentro de los treinta días. Ésta sólo podrá negar su aceptación, mediante resolución fundada firme, si tal domicilio especial resultare inconveniente para el correcto desempeño de las tareas de determinación y recaudación de los tributos.

De lo anterior se desprende que los sujetos pasivos están obligados a comunicar las referencias pertinentes, a la Administración Tributaria, para la fácil ubicación de su domicilio fiscal; si lo consideran necesario, pueden señalar un domicilio especial, el cual sólo podría ser objetado por la Administración cuando resultare inconveniente para determinar y recaudar los tributos, en cuyo caso dentro de un plazo de treinta días deberá pronunciarse mediante una resolución fundada.

Un aspecto diferente, aunque relacionado con el domicilio fiscal, es el lugar para recibir notificaciones que establece el artículo 137 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. De acuerdo con tal norma, cuando la Administración Tributaria utiliza alguna de las forma de notificación que establece, el contribuyente o responsable -para futuras notificaciones- debe señalar lugar para recibir las y, en caso de que no lo haga, las resoluciones que recaigan quedan firmes veinticuatro horas después de dictada.

Por otro lado, el artículo 110 ibídem faculta a la Administración Tributaria para autorizar al contribuyente un lugar, alternativo al domicilio fiscal, para mantener toda la documentación contable y los respectivos comprobantes.

De lo anterior se concluye que los sujetos pasivos están en la obligación de comunicar un domicilio fiscal a la Administración Tributaria, quien está facultada para presumirlo en caso de incumplimiento, sin perjuicio de las sanciones correspondientes. Además, en sustitución del Domicilio Fiscal, los contribuyentes y responsables pueden fijar un domicilio especial para todos los efectos tributarios, cuyo rechazo -si fuere inconveniente para el desempeño de la determinación y recaudación de los gravámenes- sólo puede efectuarse mediante resolución fundada firme. Por otro lado, los contribuyentes y responsables deben señalar un lugar para recibir futuras notificaciones -que puede ser igual o diferente al domicilio fiscal- cuando reclamen, consulten o soliciten gestiones; asimismo, adicional al domicilio fiscal, pueden solicitar que se les autorice un lugar para mantener su documentación contable.



### 3 Normativa

#### **a) Código de Normas y Procedimientos Tributarios**

[ASAMBLEA LEGISLATIVA]<sup>2</sup>

#### SECCION CUARTA

Domicilio fiscal

ARTICULO 26.- Personas naturales.

Para todos los efectos tributarios, se presume que el domicilio en el país de las personas naturales es:

- a) El lugar de su residencia habitual, la cual se presume cuando permanezca en ella más de seis meses en el período fiscal;
- b) El lugar donde desarrollen sus actividades civiles o comerciales o tengan bienes que den lugar a obligaciones fiscales, en caso de no conocerse la residencia o de existir dificultad para determinarla;
- c) El lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria, a falta de los anteriores; y
- d) El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio de los contemplados en este artículo.

ARTICULO 27.- Personas jurídicas.

Para todos los efectos tributarios, se presume que el domicilio en el país de las personas jurídicas es:

- a) El lugar donde se encuentre su dirección o su administración central;
- b) El lugar donde se halle el centro principal de su actividad en Costa Rica, en caso de no conocerse dicha dirección o administración;
- c) El lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria, a falta de los anteriores; y
- d) El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio de los contemplados en este artículo.

Las disposiciones de este artículo se aplican también a las sociedades de hecho, fideicomisos, sucesiones y entidades análogas que no sean personas naturales.

ARTICULO 28.- Personas domiciliadas en el extranjero.

En cuanto a las personas domiciliadas en el extranjero, rigen las siguientes normas:

- a) Si tienen establecimiento permanente en el país, se deben aplicar a éste las disposiciones de los artículos 26 y 27;
- b) En los demás casos, el domicilio es el de su representante legal; y
- c) A falta de dicho representante, se debe tener como domicilio el lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.

#### ARTICULO 29.- Domicilio especial.

Los contribuyentes y los responsables pueden fijar un domicilio especial para los efectos tributarios con la conformidad expresa de la Administración Tributaria, la cual sólo puede negar su aceptación, mediante resolución fundada firme, si resulta inconveniente para el correcto desempeño de las tareas de terminación y recaudación de los tributos.

La aceptación de dicha Administración se presume si no manifiesta oposición dentro de los treinta días.

El domicilio especial así constituido es el único válido para todos los efectos tributarios.

La Administración Tributaria puede en cualquier momento exigir la constitución de un domicilio especial o el cambio del ya existente, cuando, a través de una resolución fundada firme, demuestre que ocurre la circunstancia prevista en la última parte del primer párrafo de este artículo.

#### ARTICULO 30.- Obligación de comunicar el domicilio.

Los contribuyentes y los responsables tienen la obligación de comunicar a la Administración Tributaria su domicilio fiscal, dando las referencias necesarias para su fácil y correcta localización.

Dicho domicilio se considera legal en tanto no fuere comunicado su cambio.

En caso de incumplimiento de la obligación que establece el presente artículo, el domicilio se debe determinar aplicando las presunciones a que se refieren los artículos precedentes, sin perjuicio de la sanción que corresponda de acuerdo con las disposiciones de este Código.

## 4 Jurisprudencia

### **a) Resolución No 418 del Tribunal Fiscal Administrativo.**

[SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO]<sup>3</sup>

Resolución: TFA-418-P-2006-P.

SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José, a las trece horas con diez minutos del veintiuno de setiembre del año dos mil seis.-

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el señor [...] mayor, casado una vez, empresario, cédula de identidad número [...], vecino de [...], en su condición de Apoderado Generalísimo de la contribuyente [...] SOCIEDAD ANÓNIMA, cédula jurídica número [...], expediente N° [...], contra la resolución N° DT02VR-068-02, dictada por la Administración Tributaria de Alajuela a las nueve horas del cuatro de setiembre del año dos mil dos.-

RESULTANDO:

1) Que mediante la resolución determinativa DT02VR-068-02, dictada por la Administración Tributaria de Alajuela el 04 de setiembre del 2002, se declaró sin lugar el reclamo presentado por la recurrente en contra de los traslados de cargos No 2750200869 y No 2750200879, determinando a cargo de dicha contribuyente la suma de  $\text{¢}4.164.693,22$  (cuatro millones ciento sesenta y cuatro mil seiscientos noventa y tres colones con veintidós céntimos) y de  $\text{¢}2.866.357,51$  (dos millones ochocientos sesenta y seis mil trescientos cincuenta y siete colones con cincuenta y un céntimos), por los conceptos de aumento en el impuesto sobre la renta y en el impuesto general sobre las ventas, del período fiscal 1997, respectivamente. (Folios 70, 71).-

2) Que la Administración Tributaria consideró como fundamento de su resolución, que los alegatos expuestos por la contribuyente no son de recibo, dado que no desvirtuaron lo actuado por el Área de Fiscalización. Aquella Administración Tributaria señaló, que no le asistía la razón a la reclamante, en cuanto al argumento de que la auditoría fiscal actuó a priori, al calificar de ilegales e incompletas, las declaraciones de impuestos presentadas, pues como se había demostrado en el expediente de auditoría y en los traslados de cargos citados, la oficina fiscalizadora fundamentó su actuación al determinar que la contabilidad de la contribuyente era llevada en forma irregular, los libros de contabilidad presentados tenían un atraso superior a los seis meses, las declaraciones auditadas no reflejan la realidad de las operaciones realizadas, no aportaron los comprobantes de ingresos, sólo se limitó a decir la gestionante que los comprobantes que fueron puestos a disposición de los auditores figuran en los registros de compras y ventas, situación que no concretó la contribuyente durante el estudio, ni demostró haberlos aportado; además, existían errores en la información financiera presentada, como el caso del tratamiento de los inventarios, pues no los registró en el Libro de Inventarios y Balances, cerrando la cuenta de costo de la mercadería vendida y no la de compras. Asimismo, en cuanto a los gastos rechazados, los mismos se confirman por cuanto no se aportaron los comprobantes o documentos fehacientes que demuestren tal gasto, sino que solamente aportó un listado de los gastos. Por otra parte, en cuanto a la aplicación de un margen de utilidad de un período posterior, cuyo factor fue del 23.2%, tiene su origen debido a que no presentó comprobantes de ingresos, además de la existencia de las irregularidades expuestas anteriormente, por lo que resultó imposible determinar un promedio ponderado, razón por la que se aplicó lo establecido en los artículos 116 y 124 del Código Tributario. Aunado a lo anterior, la Administración Tributaria le señaló que en cuanto a la inconformidad con la metodología observada por la auditoría, si la contribuyente no está de acuerdo con lo actuado, de conformidad con los artículos 140, 145 y 155 del Código de Normas y



Procedimientos Tributarios, 293 de la Ley General de la Administración Pública y 317 del Código Procesal Civil, es la contribuyente la que le compete la carga de la prueba y deberá aportar pruebas idóneas, por lo que no se aceptaran los alegatos basados en apreciaciones que bien pudieran ser para su conveniencia. En cuanto a lo señalado de que únicamente generaron saldos a favor en los meses de octubre 1996, febrero, mayo y agosto de 1997, meses que no son consecutivos, a la Administración Tributaria le causa extrañeza tal afirmación, porque tan solo basta revisar las declaraciones del impuesto general sobre las ventas para verificar lo erróneo de esa afirmación, confirmando que el criterio señalado en la Comunicación de Inicio de Actuación Fiscalizadora, está debidamente respaldado. (Folios 58 al 70).-

3) Que el 28 de octubre del 2002, la interesada interpuso incidente de nulidad y recurso de revocatoria con apelación en subsidio, en contra de la resolución DT02VR-068-02 de cita, manifestando las razones de su inconformidad. (Folios 73 al 77).-

4) Que el 13 de mayo del 2004, la Administración Tributaria de Alajuela, emitió la resolución RE02-RV-124-04, declarando sin lugar el incidente de nulidad y el recurso de revocatoria planteado; y por estar a derecho, dio curso al recurso de apelación interpuesto para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, emplazando a la recurrente para que se apersona en defensa de sus derechos. (Folios 106 al 120).-

5) Que en fecha 23 de junio del 2004, la apelante atendiendo el emplazamiento otorgado por la Oficina de Origen, presentó escrito contra la resolución administrativa No RE02-RV-124-04. (Folios 123 al 138).-

6) Que en los procedimientos se han observadas las prescripciones de ley, y.-

#### CONSIDERANDO:

I.- Que tanto el recurso de apelación interpuesto contra la resolución determinativa No. DT02VR-068-02 citada, como el escrito de apersonamiento, tienen como fin declarar la NULIDAD ABSOLUTA de todo lo actuado y de la resolución RE02-RV-124-04, por la violación de los principios del derecho a la defensa y del debido proceso, así como por la validez del acto administrativo, regulado en los artículos 128 y siguientes de la Ley General de la Administración Pública, por los vicios detectados en: 1- Lugar de notificación: que la resolución DT02VR-068-02, se notificó en el sitio ubicado 100 metros al oeste del Parque [...], [...]pero que sin embargo, mediante el formulario D-1401000699226, la apelante había cambiado su domicilio al [...] Piso[...] Oficina [...], [...], Costa Rica, por lo que al haber notificado la Administración Tributaria de Alajuela en un lugar que no corresponde al domicilio fiscal de su representada, incumplen con lo normado en los artículos 255, 256, 257 y 264 de la Ley General de la Administración Pública, es decir, incumple con la validez del acto administrativo, al respecto agrega extractos de lo manifestado por los juristas Guillermo Cabanellas y Miguel Acosta Romero. (ver resoluciones S.C.V. 1050-96, 211-95, 3758-94, 1751-94, 1697-94, 539-94, 11734-91 y 15-90). 2- Incumplimiento de requisitos que debió seguir la Administración Tributaria de Alajuela, en el inicio de la actuación fiscalizadora: que de la lectura del oficio ATAF-387-99 "Comunicación de Inicio de actuación Fiscalizadora" se desprende que hubo omisión de uno de los requisitos fundamentales establecidos en el artículo 55 (actualmente 67) del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, a saber "e) fecha de inicio", implicando violación al principio de legítima defensa lo cual genera estado de indefensión (ver artículos 39 y 41 de la Constitución Política). Además, señalar el lugar donde se efectuaran las actuaciones, es un requisito de validez del acto administrativo, aspecto

sobre el cual se ha referido el Lic. [...] 3- Alcance de la actuación fiscalizadora, fuera del marco legal: que el alcance del requerimiento hecho en el inicio de la actuación fiscalizadora ATAF-387-99, basado únicamente en el artículo 55 (actual 67) del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, se limitó a la obtención de información y valoración de la misma, en lo que se refiere a saldos a favor en el impuesto de ventas, en el presente caso, por lo que si la pretensión de la administración Tributaria era ir más allá, debió haber invocado los artículos 58 y 68 del Reglamento en mención, cosa que no hizo, no ajustándose las actuaciones de la Administración al procedimiento de iniciación de la actuación fiscalizadora, debido a que se debía referir al estudio de los créditos fiscales y nunca ampliar la actuación fiscalizadora a otras áreas, tales como rechazar gastos, ajustar el costo de la mercadería vendida, desconocer la existencia de un inventario final, calcular costos sobre márgenes de utilidad, siendo tal actuación improcedente, consecuentemente el alcance de la actuación estuvo fuera del marco legal. Por otro lado, agrega que el criterio de selección no es claro. 4- Incumplimiento de lo estipulado por el artículo 64 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria: que en la comunicación ATAF-387-99, la Administración Tributaria de Alajuela no contempló el lugar en que se efectuará la actuación fiscalizadora, aspecto normado en el artículo 64 citado, y dado que el desarrollo de la actuación fiscalizadora se realizó en las oficinas de la Administración Tributaria, ello obligaba a la Administración a efectuar un requerimiento en relación con la información que se debía aportar. Por lo que, en el presente caso, al no existir evidencia en el expediente administrativo del requerimiento, la Administración a quo incumplió con la normativa aplicable y vigente, colocando a la apelante en estado de indefensión. 5- Incumplimiento del Decreto Ejecutivo No. 27146-H y Resolución de la Dirección General de la Tributación No. 13 de las 8 horas del 24 de agosto de 1998: que de la revisión de los traslados de cargos, se desprende claramente que la Administración Tributaria de Alajuela no estableció en dichos traslados, el medio y el lugar para recibir notificaciones por parte de la reclamante, incumpliendo la Administración de cita con el principio de legalidad, defensa y del debido proceso. 6- Del acta de notificación de los traslados de cargos: que de conformidad con los artículos 120, 169, 172, 240, 245, 247, 249 y 335 de la Ley General de la Administración Pública, y 835 del Código Civil, y según extractos de los juristas Rafael Entrena Cuesta en su libro “Curso de Derecho Administrativo”, pagina 512 y Rodolfo Saborío Valverde en su libro “Eficacia e Invalidez del Acto Administrativo” páginas 61, 65, 66, 67 y 68, así como lo señalado por [...], [...]y [...], el acta de notificación de los traslados de cargos realizada el 21 de setiembre de 1999, omitió varios requisitos establecidos en el artículo 249 de la Ley citada: en el punto a) no se indicó el nombre y dirección del órgano que cita; en el punto c) en la notificación el asunto indica “Traslado de cargos”, tratándose de la normativa tributaria tan especial, el asunto no es claro, no se sabe a que se refiere, ni tampoco indica el fin para el cual se cita; en el caso del punto d) no indicó si el citado debe comparecer personalmente o puede hacerlo por medio de apoderado, según contempla los artículos 117 y 133 del Código Tributario; en cuanto al e) en la notificación se indicó lugar. Alajuela, en todo caso se dirigía al domicilio del interesado o al lugar señalado, siendo un requisito de actividad; en el caso del punto f) no se indicó el apercibimiento a que queda sujeto, ni la claridad de la naturaleza de las sanciones, faltando al requisito de eficacia. Además agrega, que según el artículo 245 de la Ley supra citada, la notificación debe contener íntegramente el texto del acto con indicación de los recursos procedentes del órgano que los resolverá, ante quién se interponen, y del plazo para presentarlos; aspecto carentes en el acta de notificación señalada. 7- De los Traslados de Cargos No. 2750200869 y No. 2750200879: que los traslados de cargos citados se encuentran viciados, en virtud de que los mismos no se ajustan en todos sus aspectos al bloque de legalidad, y son omisos en cuatro de sus elementos constitutivos “procedimiento, contenido, motivación y fin”. 8- Prescripción: de conformidad con los artículos 51, 52 y 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, vigentes, y tomando en cuenta que la notificación del inicio de la actuación fiscalizadora fue el 25 de mayo de 1999, es decir, antes de la modificación del artículo 53, el plazo de interrupción o suspensión de la prescripción del impuesto



sobre la renta y del impuesto general sobre las ventas, del período fiscal 1997, comenzó a correr a partir del 02 de enero de 1998 hasta el 02 de enero del 2002 (cuatro años), implicando que la determinación en los impuestos y períodos citados, realizada en la resolución No. DT02VR-068-02, está prescrita, por cuanto la notificación de esa resolución se llevó a cabo a las 11:30 horas del 7 de octubre del 2002. 9- En relación con los aspectos de fondo, manifiesta la recurrente que la resolución recurrida se encuentra viciada de nulidad por tres motivos particulares: por ausencia de requisitos exigidos en el artículo 147 del Código Tributario, en cuanto a la firma del funcionario no existe acto expreso de delegación y por último considera que no se cumplió con lo dispuesto en el Reglamento de Criterios Objetivos de Selección de Contribuyente para Fiscalización, por cuanto se indicó en el inicio de la actuación fiscalizadora que el criterio seguido fue el de desviación de los indicadores promedio de la actividad desempeñada, y no se les informó cuáles eran esos indicadores. Excepciones de falta de derecho, falta de legitimación, falta de interés, caducidad, excepción de pago y la genérica sine actione agit.-

II.- Que los anteriores argumentos fueron analizados por la Administración Tributaria en las diversas resoluciones que constan en el expediente, quién consideró, como fundamento de la resolución apelada, que el impugnante no lleva razón en sus objeciones, en virtud de las siguientes consideraciones: en la resolución determinativa No. DT02VR-068-02, se indicó- "(...) Esta Administración Tributaria, estima que los alegatos expuestos por la contribuyente no son de recibo, dado que no desvirtúan lo actuado por el Área de Fiscalización, por las razones y argumentos que se exponen a continuación: Al respecto, esta Administración Tributaria, le manifiesta que sus argumentos no son de recibo en esta instancia, dado que la actuación de la auditoría se fundamentó en las facultades que le confieren a la Administración Tributaria, los artículos 103, inciso b, 116, 124 y 125, del Código Tributario, al considerar que la información financiera contemplada en las declaraciones presentadas por la contribuyente no reflejaban la realidad de las operaciones realizadas durante los periodos estudiados, por lo que le llevó a considerar esas declaraciones como ilegales e incompletas. La oficina fiscalizadora actuando apegado al ordenamiento jurídico, dado que los Traslados de Cargos y Observaciones de referencia son claros al consignar el fundamento legal y concretamente se refieren a los artículos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios aplicados, donde se consignan el 103, inciso b), 116, 124, 125 y 144 como ya fue indicado. Tampoco le asiste la razón a la contribuyente, en el sentido que la sala de auditoría fiscal actuó a priori calificando de ilegales e incompletas las declaraciones de impuestos presentadas, pues bien como se demuestra en el expediente de auditoría y en los Traslados de Cargos y Observaciones N° 2750200879 y 2750200869 es importante recordarle las facultades concedidas a la Administración Tributaria para fundamentar una determinación de oficio, que es aquí precisamente donde la oficina fiscalizadora fundamentó su actuación, al determinar mediante el estudio realizado a los medios de información presentados por la contribuyente, que la contabilidad de éste era llevada en forma irregular y que la información presentada en las declaraciones correspondientes a los períodos bajo estudio, no reflejaban la realidad de las operaciones realizadas y es precisamente ese análisis exhaustivo de la información a la que tuvo acceso la oficina de origen que se procedió con la determinación sobre base presunta, dado que la contribuyente presentó los libros contables con un atraso de más de seis meses; en el caso del libro Diario y Mayor se encontraban con más de seis meses de atraso, sea anotaciones hasta el mes de mayo de 1998 (ver hojas de trabajo números 20 y 21 del expediente de auditoría) y el libro inventarios y balances se encontraba atrasado, cuyo último movimiento anotado estaba hasta el período fiscal N° 96. (ver hojas de trabajo números 22 y 23 del expediente de auditoría), además, no se aportaron los comprobantes de ingresos solicitados en dos oportunidades (ver hojas de trabajo números 24, 72 y 73 del expediente de auditoría) operando de esta forma la aplicación del



inciso c) del artículo 124 de Código de Normas y Procedimientos Tributarios, donde se establece que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses y no se presente los documentos justificativos de las operaciones contables. Lo anterior aunado al hecho de errores en la información financiera presentada, así determinados por la oficina fiscalizadora, como es el caso del tratamiento de los inventarios, según los estados financieros presentados por la contribuyente y analizados por la oficina a quo, situación que deja claro la oficina fiscalizadora, según se consigna en el Traslado de Cargos y Observaciones número 2750200879, según consta en folio número 10 del expediente administrativo y hoja de trabajo número 18 del expediente de auditoría, también manifestado por la contribuyente en la sección de "ASIENTOS QUE SE REVERSAN", visible en el folio No 048 de libro Diario, (ver folios números 17 y 32 del expediente administrativo) se puede observar que se confeccionó el asiento contable para el cierre de cuentas del período fiscal No 97, en el cual no aparece el registro de la cuenta del inventario final, se cierra la cuenta de costo de la mercadería vendida por ¢49,602,583.29, no obstante esa cuenta es de orden para preparar los estados financieros. La cuenta operativa utilizada por la contribuyente es la cuenta de compras, lo que puede confirmarse con el sistema contable utilizado, según consta en el folio número 17 del expediente de auditoría, donde en esta cuenta se debita la suma de ¢6,443,987.39 que corresponde a los movimientos contables del mes de setiembre de 1997, también se confirma con la prueba aportada por la contribuyente, folio N° 8 del libro Mayor como prueba para mejor resolver, (ver folio número 33 del expediente administrativo) donde se demuestra la utilización de la cuenta de compras desde octubre de 1995 al setiembre de 1997; por lo que de acuerdo con la técnica contable y a los principios de contabilidad generalmente aceptados en aplicación en el período del estudio, la cuenta que debió cerrarse era la de compras y no el costo de la mercadería vendida, situación que confirma los argumentos esgrimidos por la oficina fiscalizadora en el sentido que según los registros contables no existía la cuenta de inventario final para el período fiscal No 97. (...) La contribuyente tal como se demuestra en las hojas de trabajo números 22 y 23 del expediente de auditoría, no cumplió con la obligación legal de registrar en el libro de Inventarios y Balances el detalle del inventario final tal como lo requiere la normativa anteriormente citada, anomalía que sustenta aún más los argumentos utilizados por la oficina fiscalizadora de la no existencia del inventario final al cierre de las operaciones del período fiscal N° 97. Referente a la reversión de asientos contables realizada por la contribuyente en el período en estudio, según lo manifiesta es práctica contable legal y necesaria, debe indicársele que éstos asientos no implicaron modificación alguna en cuanto a los ajustes practicados por la oficina fiscalizadora, únicamente se comenta la anulación en el transcurso de la auditoría y se señala como anomalía por cuanto tal como se desprende del expediente de auditoría en hojas de trabajo números 71 a la 73, la actuación fiscalizadora se inició el 26 de mayo de 1999 y es después de esa fecha, que la contribuyente corrige asientos de diario elaborados en el período fiscal N° 1997, sea 17 meses después de que se cerró el período fiscal en estudio. En relación con los gastos rechazados manifiesta la contribuyente que el comprobante aportado no fue un listado como se menciona en el Traslado de Cargos, sino un documento que constituye un estado de cuenta remitido por [...], proveedor del exterior. En este extremo carece de significancia lo manifestado por la contribuyente dado que dichos argumentos no desvirtúa lo actuado por la oficina a quo, por cuanto los gastos fueron rechazados con fundamento en los artículo 7 y 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y el artículo 11 de su Reglamento, en el que se establece que los costos y erogaciones deben estar respaldadas por comprobantes fehacientes, (...). Respecto a este argumento la oficina a quo demuestra específicamente con el asiento del registro de gastos financieros, que éstos se respaldan con comprobantes no fehacientes para un monto de ¢1,838,099.79 y sin respaldo documental la suma de ¢708,505.94, según se demuestra en hoja de trabajo N° 10 del expediente de auditoría, por lo que no le asiste la razón en cuanto a que la oficina fiscalizadora no es precisa y concreta, por cuanto sí se especifica a cual asiento se refiere. Reitera la contribuyente en su escrito argumento de la existencia del inventario final. Tema



que esta oficina ha refutado abundantemente al inicio de este análisis; también indica que los fletes por acarreos sobre compras que forman parte del valor de la mercadería disponible para la venta fueron despreciados por la oficina auditora, no obstante, como se demuestra en la página número 6 (folio número 8 del expediente administrativo) éstos fueron reconocidos por la oficina fiscalizadora como parte del aumento en el costo de la mercadería vendida por la suma de \$54,499.71. (...) Tampoco demuestra la contribuyente en este proceso, que tales comprobantes fueron suministrados a la oficina fiscalizadora, limitándose a indicar que los comprobantes puestos a disposición de los auditores fiscales figuran en los registros de compras y ventas de donde constan la referencia a cada uno de las facturas. Continúa manifestando que las copias de la facturas de ventas estaban a la disposición en nuestra empresa, situación que no concretó la contribuyente durante el estudio, ni demuestra haberlos aportado por lo que sus argumentos carecen de sustento legal y documental. Continúa manifestando la contribuyente que la aplicación de un índice de rendimientos de un ejercicio anterior o posterior resulta ilegal e improcedente, ya que las características o resultados de un ejercicio no pueden extrapolarse a otros períodos, según la contribuyente sustentado en el Fallo número 377 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las 8 horas del 12 de abril de 1991, no obstante, dicha afirmación carece de credibilidad de parte de esta oficina por cuanto las resoluciones que el Tribunal Fiscal Administrativo dictó en el año 1991 fueron 108, motivo por el cual, la No 377 a que hace alusión la contribuyente, no existe, conllevando esto a estimar por parte de esta Administración que no es más que una artimaña utilizada por la contribuyente, con el objeto de inducir a error a esta Oficina. Además, tampoco le asiste la razón a la contribuyente cuando afirma que el método utilizado por la oficina fiscalizadora, sea alejado de la realidad y contenga vicios de sustentación, por cuanto el porcentaje de utilidad bruta sobre costo del 23.2% utilizado por la oficina a quo, se debió a la no disposición de la documentación e información requerida. En este aspecto es clara la oficina de origen y así deja constancia de los parámetros utilizados para aplicar ese factor, (...) circunstancias consideradas en el artículo 124 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios para que la Administración Tributaria proceda a la estimación de oficio. (...) En este alcance esta oficina le manifiesta que no le asiste razón a la contribuyente, por cuanto la oficina a quo al no disponer de los comprobantes de ingresos, se le hizo imposible aplicar el índice sobre promedios ponderados o cualquier otro índice en relación con el mismo período, adicionalmente al haberse presentado los libros con un atraso de más de 6 meses y la contabilidad era llevada en forma irregular y defectuosa, como quedó suficientemente claro en el análisis que realizó la oficina fiscalizadora, no le quedó otra opción que fue la de aplicar los índices declarados por la misma contribuyente en el período fiscal N° 98, considerando adicionalmente que la empresa en estudio en el período fiscal N° 97 desarrolló la misma actividad que operó en el período fiscal N° 98, por lo que de conformidad con el artículo 116 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, (...) En cuanto al argumento de la contribuyente que los ajustes se basan en meras presunciones y para combatir las resulta imposible adquirir prueba alguna (prueba negativa) no le asiste razón por cuanto como se indicó anteriormente la estimación indirecta está debidamente sustentado en el ordenamiento jurídico. (...) Es a través del estudio minucioso realizado por los funcionarios competentes delegados por la administración, los encargados de determinar la existencia de uno o varios de los presupuestos establecidos, que una vez detectados mediante la aplicación de procedimientos y técnicas de investigación, propicia la determinación de oficio la obligación tributaria del sujeto pasivo, (...) que según las facultades concedidas en el artículo 125 del Código Tributario, la Administración Tributaria, dispone dos formas para llevarla a cabo, (...); En correspondencia directa el artículo 116, presupuesta los elementos que pueden ser utilizados por la Administración Tributaria en su función fiscalizadora, dentro de los cuales en el inciso (...) Ahora bien ante el marco conceptual anterior y la repetitiva jurisprudencia existente, esta Administración Tributaria, ha analizado ampliamente los argumentos, pruebas y procedimientos considerados por la oficina de auditoría, y se observa que el razonamiento de esta Administración Tributaria se fundamentó en la



existencia del hecho base o indicios, tal como fueron citados al inicio de este considerando (...). Esta Administración Tributaria fue amplia en sus respuestas que abarcaron los cuestionamientos esbozados por la contribuyente, referente a su inconformidad con la metodología observada por la sala de auditoría, de todas formas cuando la contribuyente no está de acuerdo con lo actuado por la oficina de origen, es a él a quien le compete la carga de la prueba, imposición legal derivada de los artículos 140 y 145 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 293 de la Ley General de la Administración Pública y 317 del Código Procesal Civil, aplicados en forma supletoria con base en el numeral 155 del Código primeramente citado. (...) En consecuencia se rechaza el argumento expuesto en este sentido. La contribuyente cita como referencia el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, Decreto Ejecutivo N° 25049-H, publicado en el Alcance N° 20 a La Gaceta N° 62 del 28 de marzo de 1996, manifestando que la Administración Tributaria ha incumplido las disposiciones que le son de obligado cumplimiento, pues éste entró en vigencia desde el 1 de abril de 1996, y desde esa fecha no ha preparado ningún Plan de Fiscalización anual, ni tiene, ni se han revisado los criterios de selección; sobre este punto esta Administración Tributaria le manifiesta a la contribuyente que efectivamente el artículo 45 del citado Reglamento dispone por parte de la Subdirección de Fiscalización, la elaboración anual del Plan de Fiscalización, en concordancia con las políticas institucionales de la Dirección General de la Tributación y dicho plan debe ser aprobado por el señor Ministro, el cual fue elaborado y ejecutado para el período del estudio. (...) Esta oficina confirma efectivamente que el criterio de selección utilizado por la oficina fiscalizadora está debidamente respaldado en la normativa vigente para la realización del estudio. Anterior a esta modificación el criterio de selección del inciso d) del artículo número 1 del Decreto N° 25925-H, publicado en La Gaceta N° 70 del 14 de abril de 1997, incluía la disposición de: (...) criterio indicado en la comunicación de actuación fiscalizadora (ver hoja de trabajo número 72 del expediente de auditoría), situación que confirma la legalidad del criterio aplicado, aún más, tal como se desprende de las declaraciones del impuesto general sobre las ventas presentadas para el período en estudio (ver hojas de trabajo números 27 al 61 del expediente de auditoría) donde se demuestra que todas las declaraciones presentadas desde el mes de octubre de 1996 al mes de setiembre de 1997, se contemplan con saldo a favor, por lo que los argumentos expuestos por la contribuyente no son de recibo. (...). Por su parte, en la resolución RE02-RV-124-04, la Administración Tributaria resolvió el incidente de nulidad y el recurso de revocatoria, y señaló: "(...) SEGUNDO. INCIDENTE DE NULIDAD POR VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO, LEGALIDAD E INDEFENSIÓN: Que por ser de previo y especial pronunciamiento, esta Gerencia se avoca de inmediato al conocimiento y resolución de la nulidad alegada por la contribuyente, para lo cual se ha tomado en cuenta jurisprudencia, tanto de la Sala de Casación, como del Tribunal Fiscal Administrativo, en la cual se ha expresado que de conformidad con el artículo 223 de la Ley General de la Administración Pública, de aplicación supletoria en materia tributaria, conforme a lo dispuesto por el ordinal 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en materia de nulidades se establece que: "1. - Sólo causará nulidad de lo actuado la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento. 2. - Se entenderá como sustancial la formalidad cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya omisión causare indefensión. Asimismo, se dispone en el ordinal 194 del Código Procesal Civil, también aplicado supletoriamente conforme a la citada disposición legal, que "la nulidad es declarable aún de oficio, cuando se hubiere producido indefensión o se hubieren violado normas fundamentales que garanticen el curso normal del procedimiento". Al efecto ha resuelto la Sala de Casación que: "... La nulidad es un remedio de carácter extraordinario, y debe reservarse para aquellos casos en que sea evidente para restituir la validez de la relación procesal, pues sin ésta no podría el juzgador pronunciarse válidamente sobre las cuestiones debatidas." (Sala Primera Civil. Res. No. 247 de 1963) En similar sentido se han pronunciado otros órganos jurisdiccionales, al resolver: "... No hay nulidad de forma, si la desviación no tiene trascendencia sobre garantías esenciales de defensa en el juicio. Las nulidades no tienen como fin satisfacer



pruritos formales, sino enmendar los perjuicios efectivos que pudieran surgir de la desviación de los métodos de debate, cada vez que esta desviación suponga una restricción de las garantías a que tienen derecho los litigantes...” (Sentencia T.F.A. No. 70-2001, de las nueve horas del 19 de marzo del 2001) Asimismo, el Tribunal Fiscal Administrativo se ha pronunciado reiteradamente, en el sentido de que la nulidad por la nulidad misma, no existe en el derecho procesal tributario, por cuanto con ello no necesariamente se conforma el estado de indefensión requerido, para decretar la nulidad de las actuaciones o actos de la Administración Tributaria. Considerando como punto de partida la jurisprudencia antes citada, en primer término, respondemos el argumento esgrimido por la contribuyente, en el que manifiesta que la Resolución número DT02VR-068-02 se le notificó en el sitio 100 metros al oeste del [...] en [...] no obstante, mediante copia certificada dice demostrar el cambio del domicilio fiscal al quinto piso del [...], por lo que considera que la Administración Tributaria violó el principio de derecho de defensa y el debido proceso en materia administrativa, produciéndose nulidad absoluta en cuanto al proceso administrativo, debido que se le notificó la Resolución de mérito, en un lugar que no es el domicilio fiscal, citando resoluciones dictadas S.C.V. 1050-96 y otras. Esta Gerencia le informa a la contribuyente que no lleva razón cuando manifiesta que la Resolución número DT02VR-068-02 fue mal notificada, por cuanto se cumplió estrictamente con lo establecido en nuestro ordenamiento fiscal, principalmente en la Directriz 12-2002 del 25 de junio del 2002, denominada “PREVENCIÓN ÚNICA AL CONTRIBUYENTE PARA QUE SEÑALE EL MEDIO Y EL LUGAR PARA RECIBIR NOTIFICACIONES EN EL PRIMER ESCRITO, MEDIANTE EL CUAL SE IMPUGNA EL TRASLADO DE CARGOS”, (...), en la cual se establecía la obligación de prevenirse a los contribuyentes en el documento en el que se formulara el traslado cargos, para que señalara en su primer escrito, el medio y el lugar para recibir notificaciones, de conformidad con lo que disponen el último párrafo del artículo 137 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el párrafo segundo del artículo 6 de la Ley de Notificaciones, Citaciones y otras Comunicaciones Oficiales, de aplicación supletoria de conformidad con el artículo 155 de Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en el cual se establece en el párrafo tercero: “El señalamiento valdrá para la segunda instancia y casación, cuando los tribunales respectivos tuvieren su asiento en el mismo lugar”. Por esta razón, el lugar señalado en el escrito de impugnación del Traslado, produce los efectos jurídicos que la Ley establece no sólo para notificar la resolución determinativa, sino también para notificar la resolución que resuelve el recurso de revocatoria y toda resolución interlocutoria de interés para el contribuyente, en esas etapas. En consideración de la anterior normativa, la Resolución número DT02VR-068-02, en la que se atendió el reclamo administrativo presentado por la recurrente ante los Traslados de Cargos números 2750200869 y 2750200879, fue notificada en el lugar fijado por la gestionante, sea 100 metros al oeste del Parque [...] de [...], visible en el folio número 31 del expediente administrativo. Además, esta Gerencia considera importante aclarar sobre los argumentos esgrimidos por la recurrente, por cuanto el domicilio fiscal acreditado en la Administración Tributaria para la empresa [...] de [...] S.A., ([...]de [...] S.A.) actualmente sigue siendo 100 metros al oeste del [...]en [...], tal como lo ratificó ella misma en el formulario N° 1401007816336 presentado el 21 de marzo del año 2002, (ver folios números 102 al 105 de expediente administrativo) nótese que es una fecha posterior al 4 de octubre del 2001, la cual manifiesta la recurrente que con el formulario N° 1401000699226 solicitó el cambio de domicilio fiscal; y de haberse presentado dicho documento, el que rige es el último domicilio fiscal acreditado, tal como lo manifiesta la misma contribuyente; no obstante, para los actos específicos sigue rigiendo el lugar para notificaciones que fije el sujeto pasivo, por lo que no lleva razón en cuanto a que se notificara mal la resolución de referencia. (ver folio número 31 del expediente administrativo) Además, esta Gerencia considera importante aclararle a la contribuyente que en ningún momento se le ha dejado en estado de indefensión, por cuanto con la presentación del recurso de revocatoria, y de conformidad con el artículo 183 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria de acuerdo con el artículo 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarias, la contribuyente se dio por notificada con la presentación de



dicho recurso, así quedó legalmente notificada. Además está ejerciendo el derecho de defensa consagrado en nuestra Constitución Política, criterio ampliamente avalado por la Sala Constitucional, tal como lo manifiesta la misma recurrente en este líbello, y se cumplió estrictamente con la normativa que rige la materia sobre notificaciones, cumpliéndose de esa forma con el principio de legalidad, por lo que no se produce ningún vicio de nulidad absoluta tal como lo alega la gestionante. El segundo argumento utilizado por la contribuyente para solicitar nulidad absoluta, se refiere al incumplimiento de uno de los requisitos establecidos en el artículo 67 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, que fue la fecha de inicio, dejándolo en estado de indefensión, ya que el inicio de la actuación no se ajustó a las normas y facultades que el ordenamiento otorga a la Administración. Sobre dicho argumento, esta Gerencia le aclara a la reclamante que en cuanto a la fecha de inicio de la actuación fiscalizadora, en ningún momento se le dejó en un estado evidente de indefensión, por cuanto tal como consta en la comunicación de actuación fiscalizadora número ATAF-387-99 de fecha veinticinco de mayo de 1999, notificada el veintiséis de mayo del mismo año, (ver hoja de trabajo de la número 71 a 73 del expediente de auditoría) esa es la fecha que corresponde a la fecha de inicio de la actuación fiscalizadora, como se corrobora en el mismo documento, específicamente en el primer párrafo donde se le manifiesta a la contribuyente lo siguiente: “De conformidad con el artículo 103 y demás concordantes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, le comunicamos el inicio de una actuación fiscalizadora de esta dependencia fundamentados en el artículo 55 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, (Decreto Ejecutivo N° 25049-H publicado en el Alcance N° 20 de la Gaceta N° 62 del 28 de marzo de 1996) la cual se desarrollará bajo los siguientes términos;...” (lo subrayado y en negrita no es del original) además, en el mismo artículo citado en el párrafo anterior se establece: “Artículo 55: Iniciación de las actuaciones fiscalizadoras de comprobación e investigación. Las actuaciones fiscalizadoras deberán iniciarse mediante comunicación escrita al sujeto pasivo...” (lo subrayado y en negrita no es del original) por lo que la fecha de inicio en la actuación fiscalizadora número ATAF-387-99, fue el día veintiséis de mayo del año 1999, que corresponde a la fecha de notificación del citado oficio; tesis avalada también por el Tribunal Fiscal Administrativo, en la Resolución número 222-2002P de las diez horas, treinta minutos del siete de junio del año dos mil dos, donde en una gestión similar al presente caso, se solicitó nulidad de lo actuado por la Administración Tributaria, porque se alegaba una supuesta omisión de la fecha de inicio, y en ese aspecto manifestó dicho Tribunal: “...Además, en cuanto a la supuesta omisión en la fecha de inicio de las actuaciones fiscalizadoras, no existe vicio alguno, toda vez que debe entenderse que esas actuaciones se inician justamente con la notificación del mismo oficio.” Por lo anterior, esta Gerencia considera que en el proceso descrito no se cometió ningún vicio en cuanto a los requisitos exigidos en la comunicación de actuación fiscalizadora, por lo tanto no se produce ninguna violación a los principios de defensa y legalidad, tal como queda demostrado. El tercer argumento utilizado por la gestionante, se refiere a que la actuación de la Administración estuvo fuera del marco legal, cuyo inicio se basó únicamente en el artículo 67 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributario, y no invocó los artículos 58 y 68 del mismo cuerpo legal, lo que consideró necesarios para comprender más que una obtención y valoración de la información, ya que el criterio utilizado fue la existencia de saldos a favor, y en ningún momento se amplió la actuación. Esta Gerencia en relación con la nulidad en el procedimiento alegada por la contribuyente, considera importante aclararle que la en referida comunicación de actuación fiscalizadora, específicamente en el punto tres se le indicó: “..comprende los siguientes impuestos y períodos: Impuesto sobre la renta e impuesto General sobre las Ventas del período fiscal 97, (del primero de octubre de 1996 al 30 de setiembre de 1997)” y en el punto cuarto, se le indicó: “Para realizar la fiscalización respectiva, deberá poner a disposición del funcionario indicado, los siguientes registros y documentación relacionados con las declaraciones de los impuestos anotados en el numeral 3; para lo que se le concede un plazo máximo de 10 días hábiles contados a partir de la notificación de esta comunicación”, por lo que



dispuso de diez días hábiles para presentar la documentación requerida por la oficina fiscalizadora, no obstante, la fecha de inicio de la actuación fiscalizadora había sido establecida con la notificación del referido documento, y los diez días hábiles concedidos, era para el suministro de la documentación requerida, por lo que en consideración de esta Gerencia, el supuesto incumplimiento del marco legal no se produce, motivo por el cual no se produce ninguna causa de nulidad como lo alega la recurrente, por cuanto como ha quedado claramente demostrado, la actuación de la oficina fiscalizadora estuvo apegada a la normativa que regula la materia, y en cuanto a los artículos 58 y 68 del Reglamento citado por la contribuyente, no son los que facultan el inicio de la actuación fiscalizadora, sino específicamente es el 67,(anteriormente el 55) del citado Reglamento. El artículo 68 se utiliza únicamente para la obtención de información y valoración, por lo que no es aplicable en una actuación fiscalizadora de comprobación e investigación. El cuarto argumento de la reclamante se refiere al incumplimiento de lo estipulado en el artículo 64 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, por no contemplarse en el oficio ATAF-387-99 el lugar en que se efectuaría la actuación fiscalizadora, produciéndole un evidente estado de indefensión, y nulidad del acto. Esta Gerencia en relación con la nulidad en el procedimiento alegado por la contribuyente, fundamentado en el argumento anterior, considera importante aclararle que en la referida comunicación de actuación fiscalizadora, específicamente en los puntos cuatro y cinco se le indicó:(ver hojas de trabajo números 71 a 73 del expediente de auditoría) “2-. La actuación se desarrollará en su empresa y será realizada por la auditora fiscal Bach. [...] 4-. Para realizar la fiscalización respectiva, deberá poner a disposición del funcionario indicado, los siguientes registros y documentación relacionado con las declaraciones de los impuestos anotados en el numeral 3, para lo que se le concede un plazo máximo de 10 días hábiles contados a partir de la notificación de esta comunicación” Como queda claramente demostrado, que el lugar en el cual se realizaría el estudio y debía presentar la documentación requerida, era su empresa, como lo atendió acertadamente la contribuyente al entregar las fotocopias de las declaraciones de impuestos de ventas y renta del período requerido, mediante nota de fecha 26 de mayo del año 2001,(ver hoja de trabajo número 26 del expediente de auditoría) por lo que no cabe duda de que la recurrente estuvo debidamente informada -y entregó parcialmente la información- en el lugar donde debía presentarla, así como la fecha en que debió cumplirse con el requerimiento. Además la oficina fiscalizadora fundamentada en el mismo artículo 64 del Reglamento antes citado, en el que se establece: “Lugar donde debe efectuarse las actuaciones. Las actuaciones podrá desarrollarse en el domicilio fiscal de la persona física, jurídica o ente público en cuyo poder se hallen los datos correspondientes, o en las oficinas de la Administración Tributaria. En este último caso deberá efectuarse un requerimiento para que tales datos o antecedentes sean remitidos o aportados.” (lo resaltado en negrita no es del original) Por lo que acertadamente la oficina fiscalizadora mediante requerimiento informó a la recurrente de la realización del estudio en las oficinas de ésta; por lo que no le asiste la razón cuando manifiesta que se le violó de debido proceso, ya que siempre tuvo conocimiento del lugar que se llevaría a cabo el estudio, motivo por el cual en ningún momento se le negó, ni ha negado la oportunidad de defensa, u otra circunstancia que pueda dar lugar a la declaratoria de nulidad. Por último, la recurrente manifiesta que se incumplió por parte de la Administración Tributaria en los Traslado de mérito, indicarle el medio y lugar para recibir notificaciones por parte de su representada, incumpliendo de esa forma los principios de legalidad, defensa y debido proceso, produciéndose como consecuencia claros vicios de nulidad absoluta. Esta Gerencia le aclara a la contribuyente que tal indicación se realizó al notificarle los Traslados de Cargos en estudio, específicamente en el Acta de Notificación como se puede comprobar en el folio número 1 vuelto del expediente administrativo, donde se le indica la parte final del artículo 132 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios: “-Para futuras notificaciones el contribuyente o responsable debe señalar lugar para recibir las y, en caso de que no lo haga, las resoluciones que recaigan quedan firmes veinticuatro horas después de dictadas”. (el artículo 132, corresponde al artículo 137



actualmente) Motivo por el que no lleva razón la contribuyente cuando alega violación a los principios de legalidad, defensa y debido proceso, por cuanto se demuestra que se le informó de la obligación de fijar lugar para recibir futuras notificaciones, la gestionante de hecho en el recurso de impugnación utilizó ese derecho y fijó el lugar para recibir futuras notificaciones 100 metros oeste del [...] en [...], por lo que no encuentra esta Gerencia ninguna circunstancia que pudiera haberle causado indefensión, ya que se cumplió con todos los preceptos legales establecidos, además tuvo y ha tenido oportunidad procesal para oponer los recursos que la legislación le concede, cumpliéndose de esta forma con el debido proceso, por lo que no se encuentra ningún motivo o circunstancia para que proceda la nulidad alegada. Esta Gerencia de conformidad con lo anteriormente descrito, considera que la actuación del a quo, y la impugnación atendida estuvo en todo momento apegada al ordenamiento jurídico, cumpliéndose estrictamente con los principios de legalidad, debido proceso y derecho de defensa, mismos que la recurrente utilizó y está utilizando en este proceso, y que manifiesta que se le quebrantaron en forma fragante, pero sus argumentos carecen de sustento normativo y probatorio, motivo por el cual no le asiste la razón a la gestionante al solicitar nulidad absoluta de todo lo actuado; en virtud de lo anterior, se rechazan formalmente los incidentes de nulidad absoluta planteados por el señor [...], representante legal de [...] de [...] Sociedad Anónima, y se mantienen en todos sus extremos la Resolución recurrida y los Traslados de Cargos y Observaciones referenciados. TERCERO. SOBRE EL FONDO: Al no referirse la contribuyente a argumentos de fondo en el recurso de revocatoria analizado, sino únicamente se limita al incidente de nulidad absoluta, el cual fue debidamente contestado, lo que procede a esta Gerencia de acuerdo con la jurisprudencia, criterios y normativa analizada, es rechazar el recurso de revocatoria planteado y declarar sin lugar el incidente de nulidad absoluta planteado, y ratifica en todos sus extremos la Resolución DT02VR-068-02. Se admite el recurso de apelación interpuesto para ante el Tribunal Fiscal Administrativo. (...)" (lo subrayado no corresponde al original, sino que para éste caso tiene como fin puntualizar que los reclamos interpuestos por la contribuyente ya fueron analizados). Además, en la resolución AUD-02-186-04, que atendió la audiencia solicitada por éste Tribunal, la oficina a quo señaló: "(...) Con respecto al incidente de nulidad la contribuyente reitera los argumentos atendidos en el recurso de revocatoria, específicamente los que se refieren a la fecha de inicio de la comunicación de actuación fiscalizadora, el lugar donde debe efectuarse la actuación fiscalizadora y la no indicación del medio y lugar para oír futuras notificaciones; los cuales fueron debidamente desvirtuados en la resolución número RE02-RV-124-04, de las diez horas del día trece de mayo del año dos mil cuatro. En cuanto a los nuevos argumentos introducidos en esta apelación, en relación con la prescripción manifiesta la reclamante que la determinación de los impuestos de renta y ventas DT02RV-068-02 del periodo fiscal 1997 estaba prescrita, por cuanto la notificación fue hecha a las 11:30 horas del día 7 de octubre del 2002. Esta Gerencia considera que el recurrente no lleva razón, por cuanto los Traslados de Cargos y Observaciones que dieron origen al presente litigio fueron notificados el 21 de setiembre del año 1999, donde estaba vigente el artículo 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en el que se mantenía que el Traslado de observaciones y cargos interrumpía la prescripción. (ver folio número 1 frente del expediente administrativo) En relación con la nulidad absoluta del acta de notificación de los Traslados de Cargos y Observaciones en referencia, manifiesta la gestionante que se omiten una serie de requisitos establecidos en el artículo 249 de la Ley General de la Administración Pública, como nombre y dirección del órgano que cita, el fin para el que se cita, no se indica si debe comparecer personalmente o por medio de abogado, el lugar y otros. Sobre estos cuestionamientos, esta Gerencia se pronuncia en el sentido que en derecho tributario, por ser autónomo, posee sus normas especiales, por lo tanto el acta de notificación de las resoluciones no se obliga estrictamente al cumplimiento de las formalidades establecidas para otras ramas del derecho, por cuanto lo que se obliga es que cuando se haga una notificación de una resolución, debe acompañarse copia literal de esta última, documento que sí debe cumplir con los requisitos señalados en las distintas normas que regula la materia, expuesta



por la contribuyente, en donde los Traslados de Cargos y Observaciones números 2750200869 y 2750200879, visibles en los folios del 2 al 13 del expediente administrativo, se cumplen con todos esos requisitos. En relación con los aspectos de fondo, manifiesta la recurrente que la resolución recurrida se encuentra viciada de nulidad por tres motivos particulares: por ausencia de requisitos exigidos en el artículo 147 del Código Tributario, en cuanto a la firma del funcionario no existe acto expreso de delegación y por último considera que no se cumplió con lo dispuesto en el Reglamento de Criterios Objetivos de Selección de Contribuyente para Fiscalización, por cuanto se indicó en el inicio de la actuación fiscalizadora que el criterio seguido fue el de desviación de los indicadores promedio de la actividad desempeñada, y no se les informó cuáles eran esos indicadores. Esta Gerencia se refiere a los tres aspectos antes mencionados en la siguiente forma: En relación con la ausencia de los requisitos señalados en los numerales c), d) y g) del artículo 147 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en la resolución recurrida se cumplieron estrictamente con dichos requisitos, a los que específicamente no se puede referir por cuanto la contribuyente no detalla cuales argumentos o pruebas no se valoraron. Sobre los fundamentos de la decisión, se consideraron los elementos de la determinación aplicados por haberse utilizado la estimación sobre la base presunta, comprobándose que la contabilidad era llevada en forma irregular y que la información presentada en las declaraciones correspondientes a los períodos bajo estudio, no reflejaban la realidad de las operaciones realizadas y fue precisamente ese análisis exhaustivo de la información a la que tuvo acceso la oficina de origen, que se procedió con la determinación sobre base presunta, dado que la contribuyente presentó los libros contables con un atraso de más de seis meses; (ver hojas de trabajo números 19 y 20 del expediente de auditoría) y el libro Inventarios y Balances se encontraba atrasado, cuyo último movimiento anotado estaba hasta el período fiscal N° 96, (ver hojas de trabajo números 21 y 22 del expediente de auditoría) además, no se aportaron los comprobantes de ingresos en dos oportunidades (ver hojas de trabajo números 24, 72 y 73 del expediente de auditoría) operando de esta forma la aplicación del inciso c) del artículo 124 de Código de Normas y Procedimientos Tributarios, razonamientos debidamente sustentados en las Resoluciones DT02VR-068-02 Y RE02-RV-124-04. En referencia con la delegación de la firma, mediante la Resolución N° 25 de las 8 horas del 20 de agosto del año 2001, publicada en La Gaceta N° 172 del siete de setiembre del año 2001, páginas 12 y 13, en la que se modifica y sustituye la resolución N° 20-99 del 6 de octubre de 1999, la que le facultaba para firmar la citada resolución, específicamente en el artículo 10, según la siguiente transcripción literal: El Director General de la Administración Tributaria, con fundamento en los artículos 47, 102 y 146, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en este acto, delega el conocimiento y resolución de las devoluciones de saldos acreedores o su crédito, el de las peticiones o recursos planteados por los interesados, y el de resoluciones determinativas exista o no impugnación, en los Gerentes de las Administraciones Tributarias de San José, Alajuela, Cartago, Heredia, Guanacaste, Puntarenas, Limón, Zona Norte, Zona Sur, y Grandes Contribuyentes. En relación con los criterios de selección la contribuyente trata de confundir, por cuanto el criterio por el cual se seleccionó fue el establecido en d) del Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización, vigente en el período en estudio, el cual se refería a: “Que generen saldos a favor en el impuesto sobre las ventas, durante tres o más meses consecutivos del período comprendido entre octubre de un año y setiembre del siguiente” (ver hojas de trabajo números 71 a 73 del expediente de auditoría) motivos por los cuales esta Gerencia considera que las objeciones apuntadas no tienen ningún asidero legal. (...). (lo subrayado no corresponde al original, sino que para éste caso tiene como fin puntualizar los reclamos interpuestos por la contribuyente que fueron atendidos). (Folios 57-70, 112-119, 223-226).-

III.- Que este Tribunal como órgano de plena jurisdicción, se ha avocado al estudio y análisis de la



totalidad del expediente administrativo confeccionado por el a quo, y concluye que acoge los hechos y fundamentos legales de la resolución recurrida, así como de las resoluciones que atendieron la revocatoria y la audiencia concedida a la Administración Tributaria, por ser justa consecuencia del mérito de los autos, y aplicación correcta de la ley que norma la materia. Las resoluciones que se conocen han hecho un certero análisis de lo ocurrido en las presentes diligencias y son fiel reflejo de la realidad acaecida en el caso de mérito. No obstante, esta Sala pasa a referirse a los alegatos de la contribuyente, en los siguientes términos. De acuerdo con lo establecido en el artículo 298 del Código Procesal Civil, al ser las excepciones, previas y de especial pronunciamiento, este Tribunal se avoca de inmediato al conocimiento de las mismas, sin embargo, observa éste Despacho que las excepciones de falta de derecho, falta de legitimación, falta de interés, caducidad, excepción de pago y la genérica sine actione agit,- la apelante no indicó los argumentos correspondientes a éstas, simplemente se limitó a señalarlas sin fundamentarlas ni relacionarlas con las actuaciones llevadas a cabo por la Administración Tributaria, no indicó en que aspectos se cometieron las violaciones mencionadas. Al respecto, se hace preciso destacar que el interesado no presentó en esta oportunidad prueba alguna que demuestre el fundamento de las mismas, a pesar de que, en esta etapa procesal, la carga de la prueba pesa sobre el contribuyente, el apelante debe demostrar el sustento de sus argumentos, si pretende desvirtuar los cargos y ajustes practicados por la Oficina Fiscalizadora, de conformidad con lo dispuesto en el artículo numeral 2) del artículo 317 del Código Procesal Civil, el cual es de aplicación supletoria según lo establece el 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En razón de lo anterior, debido a la carencia de argumentos que sustenten las excepciones señaladas por parte del gestionante, este Órgano Colegiado se ve impedido a emitir criterio al respecto.-

IV.- NULIDAD ABSOLUTA: Por tratarse de un incidente de previo y especial pronunciamiento, este Tribunal pasa a pronunciarse en relación con este extremo del recurso y al respecto, antes de referirse a los vicios señalados por la apelante, estima necesario tener presente que la declaratoria de nulidad, aún cuando se haga de oficio, es de carácter extraordinario y debe reservarse para aquellos casos en que sea evidente la indefensión, situación que no es la de autos, sino que, todo lo contrario, la contribuyente ha contado con todas las oportunidades procesales y con las garantías del debido proceso para ejercer efectivamente la defensa de sus intereses, según estime conveniente. Lo anterior fue ampliamente desarrollado y fundamentado con jurisprudencia, en la resolución RE02-RV-124-04 que consta en el expediente. Además, se agrega que el Tribunal se ha pronunciado reiteradamente, en el sentido de que la nulidad por nulidad misma, no existe en el derecho procesal tributario, por cuanto con ello no necesariamente se conforma el estado de indefensión requerido, para decretar la nulidad de las actuaciones o actos de la Administración Tributaria. 1- Lugar de notificación: respecto a éste aparte, según se observa en el folio 31 del expediente administrativo, cuando la apelante interpuso el escrito de impugnación contra los traslados de cargos Nos. 2750200869 y 2750200879, (ver folios 15 al 31), indicó: "(...) Notificaciones; señalo para notificaciones el domicilio constante en autos, sea 100 metros, Oeste del [...] en [...]. (...)"; aspecto que coincide con lo establecido en el párrafo final del artículo 137 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por lo que es criterio de ésta Sala que lo actuado por la oficina a quo es en cumplimiento del principio de legalidad, no detectando ningún vicio de nulidad en la notificación de la resolución determinativa DT02VR-068-02, pues ésta se realizó en el domicilio señalado por la apelante, según el acta de notificación visible en el folio 72. Por otra parte, esta Sala le indica que independientemente del cambio de domicilio fiscal que se haya ejecutado mediante el formulario N° 1401000699226, presentado el 04 de octubre del 2001 (ver folio 83 del expediente), para efectos de la notificación de las resoluciones que resuelven las impugnaciones de los traslados de cargos, en acatamiento de lo dispuesto en el párrafo final del artículo 137 del



Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la dirección especial para recibir notificaciones lo es la señalada en el escrito de impugnación visible en el folio 31. Al respecto, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en sentencia No. 18, dictada a las quince horas treinta minutos del 26 de abril de 1989, señaló: "(...) En rigor de la interpretación, debe observarse que una cosa es la obligación (genérica a todos los contribuyentes y responsables) de comunicar a la Administración Tributaria su domicilio fiscal, a que alude el artículo 30 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y otra es la situación potestativa, no preceptiva, que deben decidir los contribuyentes o responsables cuando la Administración Tributaria les notifica alguna modificación o cargo tributario por cualquiera de las formas de notificación previstas en el artículo 132 ibidem, en el sentido de si se escoge señalar lugar para recibir futuras notificaciones o si no se hace, en cuyo caso las resoluciones que recaigan quedan firmes veinticuatro horas después de dictadas. La primera situación responde a una obligación legal, cuyo incumplimiento da lugar a que la Administración Tributaria aplique, para la determinación del domicilio fiscal de las personas Jurídicas, las presunciones legales señaladas en el artículo 27 del Código Tributario. En cambio, la segunda situación obedece a una primera notificación de una modificación o cargo tributario concreto, oportunidad en que se debe decidir a se indica un lugar para recibir notificaciones futuras o se asuma el riesgo de que de no hacerlo las resoluciones que recaigan queden firmes veinticuatro horas después de dictadas. (...)". Por consiguiente, el acto de notificación de la resolución determinativa es válido, por haberse hecho en la dirección especial señalada por la apelante para ese efecto, por lo que no se ha generado ninguna violación al debido proceso ni al derecho a la defensa. 2- Incumplimiento de requisitos que debió seguir la Administración Tributaria de Alajuela, en el inicio de la actuación fiscalizadora: respecto de lo alegado en ésta parte, este Tribunal le indica que como órgano fiscalizador de la legalidad de los actos, considera que la "Comunicación de Actuación Fiscalizadora" ATAF-387-99, que llevó a cabo la Administración Tributaria, se hizo en acatamiento del principio de legalidad establecido en los artículos 11 de la Ley General de la Administración Pública y de la Constitución Política, en el tanto que los funcionarios públicos sólo pueden realizar aquellos actos que le permita el ordenamiento jurídico. En ese sentido, de conformidad con lo regulado en el artículo 103 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Administración Tributaria tiene la facultad de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes por todos los medios y procedimientos legales, aspecto que se cumplió con la comunicación del inicio de actuación fiscalizadora, el cual se encuentra normado en el artículo 55 (actualmente 67) del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, donde se establece que las actuaciones fiscalizadoras deberán iniciarse con la comunicación por escrito que se realice al sujeto pasivo, acto que se hizo con el acta N° ATAF-387-99 citada, y que se le notificó el 26 de mayo de 1999 (ver folios 71 al 73 del expediente), por lo que no se le ha causado indefensión pues no ha existido violación al principio de legítima defensa. Asimismo, este Órgano Colegiado le agrega, que en la misma acta de comunicación de la actuación fiscalizadora se le indicó en el punto "2": "(...) La actuación se desarrollará en su empresa (...)", por lo que tampoco lleva razón la apelante de que no se le señaló lugar donde se iba a efectuar la auditoría. 3- Alcance de la actuación fiscalizadora, fuera del marco legal: acerca de lo alegado en éste punto esta Sala le indica que la actuación fiscalizadora no se encuentra fuera del marco legal, por el contrario, el alcance de la actuación fiscalizadora, desde su inicio y hasta la notificación de los traslados de cargos se han realizado en acatamiento del principio de legalidad, cumpliendo con los requisitos que establecen tanto el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria como el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Por el principio de legalidad, la comunicación de inicio de actuación fiscalizadora debe reunir una serie de requisitos, según establece el artículo 55 (actualmente 67) del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, y es que con el acta de comunicación, la Administración Tributaria le deberá señalar, entre otros aspectos, "el criterio o criterios por los cuales fue seleccionado", así como "tributos y períodos a fiscalizar". De lo anterior se debe aclarar,



que el criterio de selección es el parámetro de medida para seleccionar a un determinado sujeto pasivo, caso contrario, si el contribuyente no reúne el presupuesto señalado en el criterio de selección, el ente fiscalizador no podrá comunicarle que le realizará una actuación fiscalizadora. Por su parte, los tributos y períodos a fiscalizar, que en el caso que nos ocupa, se indicaron en el punto tercero del acta N° ATAF-387-99: "(...) 3. Comprenderá los siguientes impuestos y períodos: Impuesto sobre la Renta e Impuesto General Sobre las Ventas del período fiscal 97 (del primero de octubre de 1996 al 30 de setiembre de 1997) (...)"; representan el ámbito dentro del cual se desarrollará la actuación fiscalizadora, y a su vez, delimitan los eventuales ajustes que se podrían detectar en la auditoria, aspecto que se encuentran señalados en los ajustes que la Administración Tributaria hizo en su caso, es decir, los ajuste en el impuesto sobre la renta y general sobre las ventas, indicados en los traslados de cargos Nos. 2750200869 y 2750200879. Por lo expuesto anteriormente, no es cierto que la actuación de la Administración Tributaria se realizó fuera del marco de Ley, no siendo necesario invocar los artículos 58 y 68 del Reglamento mencionado. Asimismo, en cuanto a que el criterio de selección no es claro, este Órgano Colegiado observa, que de acuerdo con las declaraciones del impuesto general sobre las ventas, visibles en las hojas de trabajo de la 27 a la 62 del legajo de hojas de auditoria, en todos los períodos mensuales que abarcan de octubre de 1996 a setiembre de 1997, la apelante registró saldos a favor, por lo que el criterio de selección que se le señaló en la "Comunicación de Actuación Fiscalizadora" No. ATAF-387-99 (ver hoja de trabajo 72), y que dice: "(...) 1- El criterio por el cual fue seleccionado se describe a continuación " Que generen saldos a favor en el impuesto sobre las ventas, durante tres o más meses consecutivos del período comprendido entre octubre de un año y setiembre del siguiente" (...)", está bien aplicado al período fiscal 97, pues de conformidad con el Decreto N° 25925-H, publicado en la Gaceta N° 70 del 14 de abril de 1997, el criterio especificado estaba vigente para ese período fiscal. 4- Incumplimiento de lo estipulado por el artículo 64 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria: en relación con lo alegado en éste punto, la gestionante olvida que en el acta de "Comunicación de Actuación Fiscalizadora", (ver hojas de trabajo 72 y 73 del legajo de hojas de auditoria), en los puntos "2", "3" y "4", se le indicó que el lugar en que se desarrollaría la actuación fiscalizadora sería "su empresa", y que para realizar la fiscalización respectiva, debía poner a disposición del funcionario indicado, los siguientes registros y documentación relacionado con las declaraciones de los impuestos anotados en el numeral 3, para lo cual se le concedía un plazo de 10 días; por lo que la Administración Tributaria a quo no incumplió con el lugar y la documentación que necesitaba para llevar a cabo la auditoria, y tampoco se le dejó en estado de indefensión. 5- Incumplimiento del Decreto Ejecutivo No. 27146-H y Resoluciones de la Dirección General de la Tributación No. 13 de las 8 horas del 24 de agosto de 1998: esta Sala, en cuanto a que no se le indicó en los traslados de cargos el medio y lugar para recibir notificaciones, le indica que si bien es cierto que en los traslados de cargos la Administración Tributaria no le previno para que señalara el medio y lugar para recibir notificaciones, también es cierto que en el acta de notificación que se adjuntó a los traslados de cargos, visible en el folio primero del expediente, en la parte de atrás de la misma se especifica: "(...) PARA FUTURAS NOTIFICACIONES, EL CONTRIBUYENTE O RESPONSABLE DEBE SEÑALAR LUGAR PARA RECIBIRLAS (...)", motivo por el cual no es cierto que la Administración Tributaria no le previno que indicara lugar para recibir las notificaciones. Además, de conformidad con el escrito de impugnación contra los traslados de cargos, la auditada especificó el lugar y el medio para recibir las futuras notificaciones, indicando al respecto: "(...) Notificaciones; señalo para notificaciones el domicilio constante en autos, sea 100 metros, Oeste del [...] en [...]" (ver folio 31 del expediente); por lo que no se le dejó en estado de indefensión ni se le causó perjuicio a su derecho a la defensa. 6- Del acta de notificación de los traslados de cargos: en relación con la nulidad absoluta del acta de notificación de los Traslados de Cargos y Observaciones de referencia, respecto a que dicha acta omite una serie de requisitos establecidos en el artículo 249 de la Ley General de la Administración Pública, como nombre y dirección del órgano que cita, el fin para el



que se cita, no se indica si debe comparecer personalmente o por medio de abogado, el lugar y otros; esta Sala le reitera lo manifestado por la oficina de origen, por cuanto el acta de notificación de los traslados de cargos lo que se obliga es que cuando se haga una notificación de una resolución, debe acompañarse copia literal de esta última, es decir, de los traslados de cargos, documentos que sí deben cumplir con los requisitos señalados en las distintas normas que regula la materia, y que la contribuyente señala. Los Traslados de Cargos y Observaciones números 2750200869 y 2750200879, visibles en los folios del 2 al 13 del expediente administrativo, si cumplen con todos esos requisitos a saber, el nombre y la dirección de órgano que lo dictó- es la Administración Tributaria de Alajuela, que se ubica a 200 metros al norte y 25 metros al este de la esquina noroeste de la [...], institución de la Dirección General de Tributación; el fin del acta- que consiste un detalle fundamentado y con la normativa tributaria atinente de la modificación del impuesto y período fiscal respectivo; así también se le especifica, que con base en el artículo 145 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, podrá dentro del plazo de 30 días hábiles, presentar un escrito con las pretensiones que considere pertinentes con los fundamentos de hecho y derecho que considere; así como el monto del tributo determinado, entre otros aspectos. Por lo tanto el acta de notificación es un acto eficaz y válido, pues con ella se le entregaron los traslados de cargos para que el auditado ejerciera su derecho a la defensa. 7- De los Traslados de Cargos No. 2750200869 y No. 2750200879: en cuanto a este extremo del reclamo, ha sido criterio de esta Sala, que los actos previos al Traslado de Cargos y Observaciones, incluyendo el mismo Traslado de Cargos, constituyen actos preparatorios de la determinación de la obligación tributaria, y no producen estado para el contribuyente, por lo tanto no son actos ejecutivos ni ejecutorios, tal y como lo establece la Ley General de la Administración Pública, como si pudiese serlo la resolución determinativa de los tributos, a que se refiere el artículo 147 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, una vez firme. A partir de la notificación del traslado de cargos es que la contribuyente cuenta con una serie de posibilidades para objetar los cargos formulados por la Administración Tributaria, garantizándose de esta forma la doble instancia que tutela la Ley General de la Administración Pública, y que se encuentra contemplada en los artículos 146 y 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y en la Resolución No. 23-01, que se publicó en La Gaceta N° 158 del 20 de agosto del 2001. En relación a los actos preparatorios o pre-resoluciones, la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo en su sentencia numero 67-97 de las 11 horas del 06 de marzo de 1997, en lo que interesa, indicó lo siguiente: "(...) máxime que el traslado de cargos, como reiteradamente lo ha resuelto esta Sala, constituye solo un acto preparatorio, no sujeto a ninguna formalidad especial y su finalidad es poner en conocimiento del contribuyente las observaciones o cargos que se formulan, y en su caso, las infracciones que se ha cometido. Es la resolución determinativa que debe cumplir con una serie de requisitos estipulados en el artículo 142, hoy 147 del Código Tributario, los que en el caso de mérito se cumplieron con totalidad. De suerte que al no haberse colocado en modo alguno al recurrente en estado de indefensión y cumplir la resolución determinativa con todos los requisitos estipulados en la Ley que norma la materia (...)". En consecuencia, los actos administrativos previos al dictado de la resolución determinativa, constituyen actos iniciales y preparatorios dentro de una serie de actos administrativos subsecuentes y concatenados que conforman el procedimiento administrativo tendente a la determinación de las obligaciones tributarias del contribuyente, pero no constituyen resoluciones, cuyas consecuencias jurídicas son muy diferentes, de manera que, en su carácter de actos previos, no surten efectos negativos en la esfera patrimonial ni en los derechos subjetivos del contribuyente, y por ser así, tampoco producen estado de indefensión alguno, elemento esencial para considerar que existe mérito para declarar la nulidad y que no ha ocurrido en el caso en estudio, toda vez que el contribuyente ha contado efectivamente con las instancias y oportunidades procesales para hacer valer sus objeciones frente a las actuaciones administrativas, criterio apoyado en reiterada jurisprudencia, al haber contado con todas las garantías del debido proceso para ejercer oportunamente sus derechos de defensa y oponer las objeciones que estimara



convenientes a sus intereses, máxime que las actuaciones administrativas se ajustaron a las normas y facultades que el ordenamiento le otorga a esta Dirección bajo el cobijo del derecho, para garantizar el respeto y el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En esa dirección, éste Despacho ha constatado con base en los documentos que conforman, tanto el expediente administrativo como el legajo de hojas de auditoría, que los Traslados de Cargos y Observaciones N° 2750200869 y N° 2750200879 han detallado claramente el estudio que llevó a cabo la oficina fiscalizadora, la normativa aplicable para el caso específico, así como las normas que la facultan para actuar y determinar la obligación tributaria. En conclusión, esta Sala, una vez aclarado que los actos previos al traslado de cargos, así como el mismo traslado de cargos, corresponden a actos preparatorios, indica que lo señalado por la Administración Tributaria, en los Traslados de Cargos y Observaciones citados, se encuentran ajustados a derecho debido a que cumplen con los lineamientos establecidos en el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, sin contener ningún vicio de nulidad. 8- Prescripción: sobre éste punto, considera este Tribunal hacer un recuento de la normativa atinente con la prescripción. En esa dirección, de conformidad con los artículos 51 y 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, vigentes antes de la reforma introducida mediante la Ley No. 7900 (que empezó a regir el 1° de octubre de 1999), y aplicable al período fiscal 1997, el legislador estableció: “(...) Artículo 51- Términos para la prescripción. La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los cuatro años. (...). Artículo 53- Interrupción de la prescripción. El curso de la prescripción se interrumpe por: a) El traslado de observaciones y cargos (...); por lo que, si los traslados de cargos Nos. 2750200869 y 2750200879, correspondientes a los impuestos sobre la renta y general sobre las ventas, del período fiscal 1997, se notificaron el 21 de setiembre de 1999, es criterio de esta Sala que la notificación de la determinación de la obligación tributaria, de los impuestos y períodos fiscales señalados, no se encuentran prescritos. Además, de conformidad con el artículo 54 del Código citado, y vigente al período fiscal en estudio, la interposición de los recursos de revocatoria y el de apelación, que la auditada interpuso el 28 de octubre del 2002 (ver folios del 73 al 74 del expediente), genera la aplicación de una interrupción especial al término de la prescripción, implicando que el plazo de la prescripción se interrumpe hasta que quede en firme la resolución determinativa, la cual volverá a computarse a partir del 1° de enero del año siguiente una vez que ésta sentencia resuelva el recurso interpuesto contra la resolución determinativa.

Además, y tomando en cuenta la normativa vigente antes de la reforma introducida por la Ley No. 7900, el plazo de prescripción abarcaba desde el 1° de enero de 1998 hasta el 1° de enero del 2002, y como los traslados de cargos fueron notificados el 21 de setiembre de 1999, entonces el período fiscal en estudio, tanto del impuesto sobre la renta como el de las ventas, no ha prescrito. 9- En cuanto a los argumentos que señaló como de “fondo”, por tratarse de aspectos de nulidad serán analizados como tales. En ese sentido, en cuanto a que la resolución recurrida se encuentra viciada de nulidad por ausencia de requisitos exigidos en el artículo 147 del Código Tributario, que la firma del funcionario no posee acto expreso de delegación, y que no se cumplió con lo dispuesto en el Reglamento de Criterios Objetivos de Selección de Contribuyente para Fiscalización, por cuanto se indicó en el inicio de la actuación fiscalizadora que el criterio seguido fue el de desviación de los indicadores promedio de la actividad desempeñada, y no se les informó cuáles eran esos indicadores, esta Sala le manifiesta que comparte lo expuesto por la Administración Tributaria en la resolución AUD-02-186-04, que atendió la audiencia conferida a esa Administración; no obstante, a mayor abundamiento se le agregan los siguientes argumentos. Respecto al primer punto de que la resolución determinativa no cumple con los requisitos del artículo 147 del Código Tributario, se le indica que en observación de la resolución No. DT02VR-068-02 citada, se determina que la misma cumple con los requisitos de la norma precitada, a saber: en los folios 37 al 71 de este expediente se observa: la enunciación del lugar y fecha de la resolución- “(...) ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE ALAJUELA. Alajuela, a las nueve horas cero minutos del día cuatro de setiembre



del dos mil dos. (...); indicación del tributo y período fiscal- “(...) modificó la declaración del impuesto sobre la renta del período fiscal 1997 y las declaraciones del impuesto general sobre las ventas de los periodos que van de octubre de 1996 a setiembre de 1997 respectivamente, (...)”; apreciación de las pruebas, defensas alegadas y fundamentos de decisión- se exponen y detallan en el “CONSIDERANDO SEGUNDO: SOBRE EL FONDO” (ver folios 57 al 70); por su parte, los elementos de determinación aplicados en el caso de estimación sobre la base presunta- se detallaron en el “RESULTANDO:”, los cuales se encuentran visibles de los folios 38 al 43 del expediente. Asimismo, la determinación de los montos exigibles por tributos- se expusieron en el “POR TANTO:”, cuando se indicó: “(...) y en virtud de la presente resolución se establece a cargo de la contribuyente la suma de ¢4,164,693.22 (...) de impuesto sobre la renta, que constituye a su vez un aumento a pagar por ese mismo concepto (...), respecto a lo declarado en el periodo fiscal 1997. Así mismo se determina la suma de ¢2,866,357.51 (...) de impuesto general sobre las ventas que repercute en un aumento a pagar por ese mismo concepto (...), que corresponde a los periodos que van desde octubre de 1996 a setiembre de 1997, desglosado (...)”. Por otra parte, y en cuanto a la firma de la resolución, esta Sala le indica que de conformidad con el artículo 146 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, modificado con la Ley No. 8114, que se publicó en La Gaceta No. 131, Alcance No. 53 del 09 de julio del 2001, el legislador indicó: “(...) Interpuesta o no la impugnación dentro del plazo de treinta días referido en el artículo anterior, el director general de la Administración Tributaria o los gerentes de las administraciones tributarias en quienes el delegue, total o parcialmente, deberán resolver el reclamo, así como dictar y firmar la resolución que corresponda, sobre las cuestiones debatidas. (...)”. Por su parte, el artículo 1° de la resolución No. 25-01, que se publicó en La Gaceta No. 172 del 7 de setiembre de 2001, estableció: “(...) Artículo 10°- El Director General de la Administración Tributaria, con fundamento en los artículos 47, 102 y 146, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en este acto, delega el conocimiento y resolución de las devoluciones de saldos acreedores o su crédito, el de las peticiones o recursos planteados por los interesados, y el de resoluciones determinativas exista o no impugnación, en los Gerentes de las Administraciones Tributarias de: San José, Alajuela, Cartago, Heredia, Guanacaste, Puntarenas, Limón, Zona Norte, Zona Sur, y Grandes Contribuyentes. (...)”, (el subrayado es propio). En consecuencia, por el principio de legalidad que deben respetar los funcionarios públicos, este Tribunal concluye, que con apego de la normativa citada, la resolución determinativa se encuentra debidamente firmada por el funcionario competente, siento en el caso que nos ocupa, es el Gerente de la Administración Tributaria de Heredia, que en la fecha de la resolución recurrida ocupaba el señor “Lic. [...]”. Por último, en cuanto al criterio de selección a que hace referencia la apelante, es menester de esta Sala aclararle, que de la observación de la “COMUNICACIÓN DE ACTUACIÓN FISCALIZADORA” ATAF-387-99, visible en las hojas de trabajo 72 y 73, el criterio de selección fue- “Que generen saldos a favor en el impuesto sobre las ventas, durante tres o más meses consecutivos del periodo comprendido entre octubre de un año y setiembre del siguiente”, los cuales según las declaraciones del impuesto general sobre las ventas, visibles en las hojas de trabajo de la 27 a la 62, se cumplió con dicho criterio pues en todas las declaraciones existían saldos a favor; por lo que el criterio que alega referente a que se trataba de “desviación de los indicadores promedio de la actividad desempeñada”, nunca se le señaló, por lo que lo actuado por la oficina a quo, se encuentra ajustado al principio de legalidad. En consecuencia, el Tribunal acoge los hechos y las consideraciones legales en que se fundamenta la sentencia recurrida, por ser justa consecuencia del mérito de los autos y aplicación correcta de la ley que norma la materia. En conclusión, éste Órgano Colegiado no tiene otra alternativa que declarar las excepciones y las nulidades interpuestas, sin lugar.-

V.- FONDO DEL ASUNTO: Además, con respecto a este aparte, al no oponer en forma expresa las razones de su inconformidad, ésta Sala acoge los hechos y las consideraciones legales en que se fundamenta la sentencia recurrida, por ser justa consecuencia del mérito de los autos y aplicación correcta de la ley que norma la materia, por lo que la confirma sin variación alguna. La determinación llevada a cabo por parte de la Administración Tributaria, ha gravado correctamente los ingresos omitidos imputados a la contribuyente, al considerar que la estimación sobre base presunta desarrollada por la oficina a quo, tenía su origen debido a que la contabilidad de la auditada era llevada en forma irregular (libros de contabilidad con atraso de más de 6 meses, el libro de inventarios y balances tenía como última anotación el período fiscal 1996, no se aportaron los comprobantes de ingresos), y que la información presentada en las declaraciones correspondientes a los períodos bajo estudio, no reflejaban la realidad de las operaciones realizadas; razones legales para llevar a cabo la determinación de la obligación tributaria correspondiente. Asimismo, la aplicación del porcentaje del 23.2%, que llevó a cabo la auditada, al costo de la mercadería vendida determinado por la oficina de origen, se encuentra bien sustentado en el artículo 116, inciso b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Por otra parte, el ajuste en gastos financieros rechazados se encuentra bien fundamentado por la oficina de origen, debido a que la apelante no ha aportado los comprobantes de respaldo del citado gasto, por lo que esta Sala coincide con la aplicación de los artículos 7 y 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y 11 de su Reglamento, por no respaldar las erogaciones y gastos en comprobantes fehacientes. Por lo tanto, la resolución determinativa que recurre la gestionante se confirma.-

POR TANTO

Se declaran sin lugar las excepciones y nulidades interpuestas.

### ***b) Resolución No 03 del Tribunal Fical Administrativo.***

[SALA PRIMERA]<sup>4</sup>

Resolución: No. 3

SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José a las ocho horas del ocho de enero de mil novecientos noventa y dos.

Conoce este Tribunal de la apelación por inadmisión interpuesta por el señor [...] en su condición de Apoderado Generalísimo sin límite de suma de la sociedad [...] contra la resolución A setenta y uno/ noventa y uno de la Dirección General de la Tributación Directa de las doce horas veinticinco minutos del doce de setiembre de mil novecientos noventa y uno que rechazó ad portas la apelación de derecho interpuesta contra la resolución de esa misma Dirección R-ciento cuatro/noventa de las doce horas treinta y cinco minutos del diecinueve de diciembre de mil novecientos noventa.



## RESULTANDO

- 1) Que la Dirección General de la Tributación Directa dictó resolución determinativa a que se refiere el artículo 142 del Código Tributario, referente a los impuestos selectivo de consumo y ventas para los meses que van de diciembre 1986 a setiembre de 1987, estableciendo un aumento de ¢ 1.061.808.76 y ¢ 867.407.21 respectivamente. (folios 51 a 69)
- 2) Que en la parte resolutive se dispone que aquella resolución quedará firme 24 horas después de dictada de acuerdo con el artículo 132 inciso d) párrafo final. (folio 69)
- 3) Que en escrito de fecha 22 de julio de 1991 la compañía recurrente interpuso apelación contra aquella resolución. (folios 79 y 80)
- 4) Que la Dirección General de la Tributación Directa por resolución A 71/91 de las 12:25 horas del 12 de setiembre de 1991 rechazó la apelación interpuesta por extemporánea y

## CONSIDERANDO

I.- Consta en autos, que las oficinas a quo, corrieron traslados de cargos y observaciones por impuestos de consumo y ventas, los mismos fueron notificados a la compañía [...] en la persona de su representante legal [...] en su oficinas situadas diagonal a [...] (folio 18). El citado personero en su carácter dicho impugna el traslado de cargos y observaciones, e indica para notificaciones el apartado [...] (folio 44). En vista de lo anterior la Dirección General de la Tributación Directa por intermedio de su Departamento de Reclamos, en escrito de fecha 13 de diciembre de 1990, notificado ese mismo día en las oficinas de la Compañía recurrente le previene a ésta, que indique lugar para recibir notificaciones futuras, toda vez que el apartado postal indicado en la citada impugnación no está contemplado como una forma de notificación legal, de conformidad con lo estipulado por el artículo 132 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así mismo se concede un plazo de tres días hábiles a partir de la notificación para que cumpla con lo prevenido. Que no obstante lo anterior al 19 de diciembre de 1990 fecha en que se dicta la resolución determinativa, la compañía recurrente no ha cumplido con lo prevenido por las oficinas a quo, en estas condiciones estima el Tribunal, que bien ha resuelto aquella Dirección para tener por notificada la resolución determinativa 24 horas después de haberse emitido, con base en el artículo 132 inciso d) párrafo final. El Tribunal. hace suyas las argumentaciones expuestas por las oficinas a quo para rechazar el recurso de Derecho, por ser justa consecuencia del mérito de los autos y aplicación correcta de la ley que norma la materia concretamente del artículo 132 párrafo final del Código Tributario; así se ha pronunciado reiteradamente este Tribunal en casas similares al presente, en donde los contribuyentes han omitido el señalamiento para oír notificaciones, al momento de impugnar el traslado de cargos, independientemente de que el contribuyente tenga registrado su domicilio en las oficinas de Tributación Directa. Este criterio ha sido confirmado por el Tribunal Superior Contencioso Administrativo, y la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia que se ha pronunciado en los siguientes términos: "El recurrente alega interpretación errónea y aplicación indebida del artículo 129 del Código Tributario, el cual dispone: "Artículo 129 Constitución de domicilio. Los interesados están obligados a indicar su domicilio fiscal en el primer escrito o audiencia, siempre que no lo tengan registrado en la oficina correspondiente de la Administración Tributaria. " El quebranto legal alegado con relación a dicha disposición no se ha producido, toda vez que el Tribunal Superior Contencioso Administrativo, para considerar que la resolución No. R 28-82 de 12:30 horas del 10 de marzo de 1982 quedó firme con el solo transcurso de veinticuatro horas después de dictada la disposición legal que tuvo presente fue el párrafo final

del artículo 132 del Código Tributario y no la norma del artículo 129 ibídem, ni tampoco a las disposiciones de los artículos 26, 27 y 30 de ese mismo cuerpo legal, que, también, cita el recurrente como violadas. En rigor de la interpretación, debe observarse que una cosa es la obligación (genérica a todos los contribuyentes y responsables) de comunicar a la Administración Tributaria su domicilio fiscal, a que alude el artículo 30 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y otra es la situación potestativa, no preceptiva, que deben decidir los contribuyentes o responsables cuando la Administración Tributaria les notifica alguna modificación o caigo tributario por cualquiera de las formas de notificación previstas en el artículo 132 ibídem, en el sentido de si se escoge señalar lugar para recibir futuras notificaciones o si no se hace, en cuyo caso las resoluciones que recaigan quedan firmes veinticuatro horas después de dictadas. La primera situación responde a una obligación legal, cuyo incumplimiento da lugar a que la Administración Tributaria aplique, para la determinación del domicilio fiscal de las personas jurídicas, las presunciones legales señaladas en el artículo 27 del Código Tributario. En cambio, la segunda situación obedece a una primera notificación de una modificación o cargo tributario concreto, oportunidad en que se debe decidir si se indica un lugar para recibir notificaciones futuras o se asume el riesgo de que de no hacerlo las resoluciones que recaigan queden firmes; veinticuatro horas después de dictadas." (SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. No. 18 SAN JOSE A LAS QUINCE HORAS TREINTA MINUTOS DEL VEINTISEIS DE ABRIL DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y NUEVE).

II.-En vista de lo anterior estima el Tribunal que estándose en el sub Júdice ante una situación similar a aquella y al no haber señalado para oír notificaciones, la contribuyente se ha hecho acreedora a las sanciones establecidas en aquellas disposiciones legales. Por lo que se declara sin lugar la apelación por inadmisión.

POR TANTO

Se declara sin lugar la apelación por inadmisión interpuesta. Remítase la misma conjuntamente con sus antecedentes para lo que corresponda en derecho.

### ***c) Resolución No 366 de la Dirección General de Aduanas***

RES-DGA-366-2009

Dirección general de aduanas, san jose a las trece horas del día veintitres de noviembre de dos mil nueve.

[DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS]<sup>5</sup>

CONSIDERANDO:



1. Que el artículo 5 de la Ley General de Aduanas, N° 7557 del 20 de octubre de 1995 publicada en La Gaceta N° 212 del 08 de noviembre de 1995 y sus reformas, establece que el régimen jurídico aduanero deberá interpretarse en la forma en que garantice el mejor desarrollo del Comercio Exterior de la República, en armonía con la realidad socioeconómica imperante.
  
2. Que el artículo 9 de la Ley General de Aduanas, establece como funciones del Servicio Nacional de Aduanas, actualizar los procedimientos aduaneros y proponer las modificaciones de las normas, para adaptarlas a los cambios técnicos, tecnológicos y a los requerimientos del Comercio Internacional.
  
3. Que el artículo 11 de la Ley General de Aduanas, señala que la Dirección General de Aduanas es el órgano superior jerárquico nacional en materia aduanera, que en el uso de su competencia le corresponde la dirección técnica y administrativa de las funciones aduaneras que esta ley y las demás disposiciones del ramo le conceden al Servicio Nacional de Aduanas, la emisión de políticas y directrices para las actividades de las aduanas y dependencias a su cargo.
  
4. Que el artículo 6 incisos b) y c) de la Ley General de Aduanas, N° 7557 del 20 de octubre de 1995 publicada en La Gaceta N° 212 del 08 de noviembre de 1995 y sus reformas, señala como fines del régimen jurídico aduanero la facilitación y agilización de las operaciones de comercio exterior, así como también facultar una correcta percepción de los tributos.
  
5. Que según lo dispuesto por los artículos 33, 36 y 58 de la Ley General Aduanas, se establece que el agente aduanero es el profesional Auxiliar de la Función Pública Aduanera autorizado para actuar en la prestación habitual de servicios a terceros, quien en calidad de representante legal de su mandante, le corresponderá efectuar la determinación de la obligación tributaria aduanera, rendir declaración aduanera bajo fe de juramento, y responder solidariamente ante el Fisco por el pago de las obligaciones tributarias derivadas de los trámites, regímenes y las operaciones en que intervenga.
  
6. Que mediante los artículos 20 y 22 del Decreto Ejecutivo N° 32456-H publicado en el Diario Oficial La Gaceta No 138 del 18 de julio de 2005 (Implementación del Nuevo Sistema de Información para el Control Aduanero TICA, en el Servicio Nacional de Aduanas) se pone en vigencia la forma de pago electrónico de la obligación tributaria aduanera y demás tributos aplicables para realizar el pago en relación con el ingreso y salida de mercancías del territorio aduanero, mediante el cual se establece como un deber de los auxiliares de la función pública aduanera, y demás usuarios autorizados, la domiciliación de cuentas de fondos a la vista en entidades financieras.
  
7. Que los usuarios del Sistema Aduanero Nacional han manifestado su necesidad de realizar el pago de obligación tributaria aduanera y otros tributos, con cargo a su propia cuenta de fondos, en lugar de utilizar la registrada por el agente o agencia de aduanas que lo representa.

8. Que la domiciliación de cuentas de fondos a la vista en entidades financieras para registrarlas en el Servicio Nacional de Aduanas, puede ser habilitadas no solamente para pago electrónico de la obligación tributaria aduanera y demás tributos aplicables en los regímenes de Importación y Exportación, sino también en los regímenes de Tránsito Aduanero, Zonas Francas y Perfeccionamiento Activo, entre otros.

9. Que en aplicación de los principios de transparencia, legalidad, razonabilidad, y proporcionalidad de las actuaciones de la Administración Pública, el trámite de domiciliación de cuentas de fondos a la vista en entidades financieras para el pago de la obligación tributaria aduanera y otros s tributos, se podrá llevar a cabo por los usuarios del Servicio Nacional de Aduanas no considerados auxiliares de la función pública aduanera.

10. Que el pago de las rentas aduaneras y demás cargos establecidos en la liquidación final de la declaración aduanera, sea por medio de la cuenta de fondos del usuario del Servicio Nacional de Aduanas o del agente aduanero, es una opción de facilitación que debe brindar La Dirección General de Aduanas.

11. Que constituye un acuerdo entre el agente aduanero y el usuario del Servicio Nacional de Aduanas el determinar el uso de una cuenta de fondos u otra para realizar el pago de la obligación tributaria aduanera y demás cargos exigibles.

12. Que la autorización para el uso de la cuenta de fondos en el pago de la obligación tributaria aduanera y otros tributos, será responsabilidad exclusiva del usuario del Servicio Nacional de Aduanas.

13. Que mediante la circular DGT-050-2009 del 7 de abril de 2009, publicada en el Diario Oficial La Gaceta N° 82 del 29 de abril de 2009, la Dirección General comunicó a los auxiliares de la función pública aduanera, importadores, exportadores y desarrolladores del software para el Servicio Nacional de Aduanas, los requerimientos técnicos para posibilitar la implementación del uso de cuenta de fondos distintas a la de los agentes y agencias de aduanas. Que en aplicación del principio de transparencia y publicidad que rigen los actos de la administración, la presente resolución fue sometida a consulta de los usuarios involucrados en la operativa, con el fin de que los mismos emitieran las consideraciones y comentarios que estimaran pertinentes.

14. Que al haberse reformado el Reglamento de Sistema de Pagos aprobado por la Junta Directiva del Banco Central de Costa Rica, mediante artículo 11 del acta de la sesión 5416-2009, celebrada el 11 de marzo del 2009, publicado en el Diario Oficial La Gaceta N° 61 del 27 de marzo de 2009, en el artículo 2 de definiciones, se incorpora el siguiente concepto:

-Cuenta de fondos: Cuentas corrientes, cuentas de ahorros o cualquier otra cuenta de fondos a la vista o de dinero electrónico, administradas por las entidades financieras asociadas al SINPE.

-Cuenta cliente: Estructura estandarizada del número de cuenta utilizado por las entidades participantes para identificar las distintas líneas de negocio (cuentas de fondos, tarjetas de crédito y

cualquier otro producto financiero) de los clientes de las entidades financieras, utilizadas por éstos para realizar transacciones interbancarias. Esta cuenta constituye el domicilio financiero del cliente.

POR TANTO

EL DIRECTOR GENERAL DE ADUANAS, RESUELVE:

1. Sustituir del Capítulo Definiciones del Manual de Procedimientos Aduaneros la definición de cuenta cliente por cuenta de fondos, para que en adelante se lea:

(...)

CUENTA DE FONDOS: cuenta a la vista “domiciliada” en las entidades financieras para aplicar el pago de obligación tributaria aduanera y otros tributos por medio del servicio DTR (débitos en tiempo real), autorizadas por el propietario de la misma (auxiliar o declarante, importador o exportador) para la realización de débitos o créditos procedentes de gestiones realizadas en sede aduanera.

(...)

2. Modificar en el Manual de Procedimientos Aduaneros, según la definición señalada en el punto 1, el término “cuenta cliente” por “cuenta de fondos”.

3. Modificar el procedimiento de Importación Definitiva y Temporal para que se lea:

## Capítulo II - Procedimiento Común

### 1. Políticas Generales

(...)

21. Cuando corresponda un pago, deberá indicarse en el mensaje del DUA el número de la cuenta de fondos y la entidad recaudadora mediante la que se realizará el pago de la obligación tributaria aduanera y otros tributos derivados de las operaciones aduaneras. Este número de cuenta de fondos puede ser del declarante, o su agente aduanero persona física o jurídica.

(...)

25. Si como resultado de una reliquidación surgida en el proceso de verificación del DUA o en una revisión a posteriori, es necesario efectuar una devolución de dinero, previa notificación del acto resolutorio en tal sentido, se procederá al reintegro del monto a la cuenta de fondos sobre la cual se realizó el débito a través de SINPE, siempre que la devolución efectiva se realice en el mismo año de aceptación del DUA. Para períodos presupuestarios anteriores, se realizará a través del procedimiento de devoluciones establecido por la Unidad Técnica de Recursos Financieros del



Ministerio de Hacienda.

(...)

31)- El agente o agencia de aduanas, que haya sido registrado en el Departamento de Estadística y Registro a utilizar la cuenta de fondos del declarante para el pago de la obligación tributaria y otros tributos, sólo podrá utilizar dicha cuenta en el pago de DUAs asociados al número de identificación de ese declarante.

## 2. De la Elaboración, Envío de Imágenes, Liquidación y Aceptación de la Declaración

### 1. Actuaciones del Declarante

#### 1. Elaboración de la Declaración

(...)

7. El agente o agencia de aduanas dispondrá de la posibilidad de realizar el pago de la obligación tributaria y otros tributos, ya sea directamente desde su cuenta de fondos registrada ante la DGA o la del importador, cuando éste lo haya autorizado previamente.

(...)

#### B- Actuaciones de la Aduana

(...)

#### 4)- Pago de la Obligación Tributaria Aduanera

1. La aplicación informática validará que en el mensaje del DUA se haya declarado un número de cuenta de fondos, utilizando el formato establecido por el Banco Central misma que deberá estar domiciliada y el código de la entidad recaudadora a través de la que se pagará la obligación tributaria aduanera y otros tributos. El sistema validará que cuando se declare el número de cuenta de fondos del importador, el agente o aduanas declarante se encuentre de previo autorizado en la aplicación informática.

(...)

#### Procedimiento de Exportación

#### Capítulo II - Procedimiento Común



## 1. Políticas Generales

(...)

22. Todo declarante de exportación deberá domiciliar la cuenta cliente y realizar el proceso de registro en la DGA con el propósito de realizar el débito en tiempo real por medio del SINPE. Si el exportador requiere los servicios de un agente o agencia de aduanas podrá autorizarlo a utilizar su cuenta de fondos previo registro ante la DGA.

(...)

71) Los DUAS que sean pagados por medio de la cuenta de fondos del exportador, solamente podrán ser tramitados a nombre de dicho exportador.

## 2. De la Elaboración, Liquidación y Aceptación de la Declaración de Exportación

(...)

### 2. Actuaciones de la Aduana

(...)

### 3)-Pago de la Obligación Tributaria Aduanera

1. La aplicación informática validará que en el mensaje del DUA se haya declarado el número de cuenta de fondos y el código del banco a través del que se pagará los tributos, utilizando el formato establecido por el Banco Central, misma que deberá estar domiciliada. El sistema informático verificará que cuando se declare el número de cuenta de fondos del exportador, el agente o agencia de aduanas declarante se encuentre de previo autorizado en la aplicación informática.

(...)

Vigencia. Rige diez días hábiles posteriores a su publicación en el Diario Oficial La Gaceta.

Publíquese.

Desiderio Soto Sequeira

DIRECTOR GENERAL DE ADUANAS

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

## FUENTES CITADAS

- 1 CÉSPEDES JIMÉNEZ, Carlos. El Domicilio Fiscal. Artículo publicado en la Revista Jurisprudencia Tributaria. Volumen No 3. Julio-Agosto 1996. San José. C.R Ministerio de Hacienda. Pp 61-62.
- 2 Asamblea Legislativa. Código de Normas y Procedimientos Tributarios ( Código Tributario ). Ley : 4755 del 03/05/1971
- 3 SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. Resolución: TFA-418-P-2006-P. San José, a las trece horas con diez minutos del veintiuno de setiembre del año dos mil seis.
- 4 SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. Resolución: No. 3. San José a las ocho horas del ocho de enero de mil novecientos noventa y dos.
- 5 DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS, SAN JOSE A LAS TRECE HORAS DEL DÍA VEINTITRES DE NOVIEMBRE DE DOS MIL NUEVE. RES-DGA-366-2009 .