

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

## INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

### TEMA: CONCEPTOS FUNDAMENTALES EN MATERIA TRIBUTARIA

**RESUMEN:** En la presente investigación, se hace un análisis doctrinal de los principales aspectos relativos al derecho tributario, dentro de los que se encuentran los siguientes: concepto de tributo e impuesto, ámbito de aplicación de las normas, naturaleza jurídica de la obligación, sujetos de la obligación y el Proceso Contencioso Especial. Junto a este análisis se cita los artículos del Código Tributario aplicables, así como jurisprudencia en la que se abordan más detenidamente algunos de estos tópicos.

## Índice de contenido

|   |   |
|---|---|
| 1. Doctrina.....  | 2 |
| a. Conceptos de Tributo e Impuesto.....                 | 2 |
| i. Tributo.....   | 2 |
| ii. Impuesto.....                                       | 2 |
| b. Ámbito de Aplicación de las Normas.....              | 3 |
| i. Ámbito Espacial.....                                 | 3 |
| ii. Ámbito Temporal.....                                | 4 |
| c. Naturaleza Jurídica de la Obligación Tributaria..... | 5 |
| i. Efecto Declarativo.....                              | 6 |
| ii. Efecto Constitutivo .....                           | 6 |
| d. Sujetos de la Obligación Tributaria.....             | 7 |
| i. Sujeto Activo.....                                   | 7 |
| ii. Sujeto Pasivo.....                                  | 8 |

|  |    |
|--|----|
| e. Proceso Contencioso Administrativo Especial Tributario.....   | 8  |
| i. Resoluciones Impugnables en la Vía Judicial.....  | 9  |
| 2. Normativa.....  | 10 |
| a. Código de Normas y Procedimientos Tributarios.....  | 10 |
| 3. Jurisprudencia.....   | 14 |
| a. Análisis Conceptual de Tributo y Principios de Derecho<br>Tributario.....   | 14 |
| b. Imposibilidad de Imponer Sanción Administrativa, sin que el<br>Procedimiento de Determinación de Tributos haya Agotado la Vía | 24 |
| c. Análisis sobre los Deberes del los Contribuyentes.....  | 27 |
| d. Análisis del Sujeto Pasivo de la Obligación.....  | 38 |
| e. Competencia del Tribunal Contencioso Administrativo.....  | 42 |

**DESARROLLO:**

**1. Doctrina**

**a. Conceptos de Tributo e Impuesto**

**i. Tributo**

MICHELI, Gian Antonio

"El artículo 53 de la Constitución, aun no dando una definición del tributo, sin embargo, ofrece un punto de partida válido para la construcción del concepto en cuanto pone en relación el deber de concurrir a los gastos públicos y el contenido de la prestación (que debe ser proporcionada a la capacidad contributiva, sobre ello v. infra n.º 22). En otros términos, debe tratarse de una prestación pecuniaria que tenga por objeto una suma de dinero, propia para suministrar al ente público los medios para hacer frente a los gastos, considerados, en su conjunto, aunque ciertos tributos (como se verá en el número siguiente) son debidos en razón del cumplimiento, por parte del ente público, de determinados actos exigidos por el individuo, en el ejercicio de sus funciones institucionales, sin que se excluya que excepcionalmente la suma requerida por ciertos tributos tengan por ley un destino determinado. La regla es, en efecto, la expresada en el artículo 39 R. D. de 18 de noviembre de 1923, n.º 2440 (T. U. Contabilidad del Estado) según la cual está prohibida la «asignación de cualquier recurso para gastos o erogaciones especiales permaneciendo abolido cualquier destino ya establecido por disposiciones especiales»."<sup>1</sup>

**ii. Impuesto**

MICHELI, Gian Antonio

"Son diversos los presupuestos para los que, al realizarse, la ley ordinaria establece el nacimiento de un deber de contribuir con el tributo a los gastos de la colectividad organizada. Diversas son también por tanto las figuras de tributos que se conocen en nuestro ordenamiento positivo. La doctrina y la jurisprudencia se muestran a menudo inciertas en la calificación de muchas de estas prestaciones coactivas porque no aprecian respecto a las existentes los requisitos considerados típicos del tributo y que en cambio se adaptan sólo a algunas figuras de aquél. Por lo que no se produce la unidad de criterios con consecuencias sensibles tanto en el plano práctico como en el teórico.

La figura típica del tributo es el impuesto, entendido como prestación coactiva, generalmente, pecuniaria, debida por el sujeto pasivo sin ninguna relación específica con una particular actividad del ente público y menos a favor del sujeto mismo que está obligado a cumplir aquella prestación cuando se encuentre en una determinada relación (fijada por la ley) con el presupuesto de hecho legalmente establecido. El impuesto aparece por tanto como la manifestación más típica de un poder de supremacía, atribuido al Estado y prácticamente privado de límites en cuanto que el propio Estado tiene la más amplia libertad de escoger el elemento de hecho y su relación con el sujeto deudor, y también los demás elementos del tributo. El impuesto se articularía, por tanto, en una típica obligación ex lege, pero cuyo nacimiento está referido a momentos muy diferentes en la doctrina y en la jurisprudencia (número 35). Se verá (número siguiente) cómo el poder de imposición encuentra límites en la Constitución y no sólo en ella, por lo que la libertad del legislador de conformar el tributo-impuesto no aparece sin limitaciones para aquél.”<sup>2</sup>

## **b. Ámbito de Aplicación de las Normas**

### **i. Ámbito Espacial**

MARTÍN Queralt, Juan y LOZANO Serrano, Carmelo

“Dos son los preceptos que la Ley General Tributaria dedica a la regulación del ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias. En el primero –art. 21– se establece el criterio general, mientras en el segundo –art. 22– se prevén las posibles modificaciones al primero, consecuencia de su aplicación a extranjeros.

Disponen tales preceptos lo siguiente:

Art. 21. Las normas tributarias obligarán en el territorio nacional. Salvo lo dispuesto por la Ley en cada caso, los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios:

- a) El de residencia efectiva de las personas naturales cuando el gravamen sea de naturaleza personal.
- b) El de territorialidad en los demás tributos y en especial cuando tengan por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes.

Art. 22. El ámbito de aplicación de las Leyes tributarias españolas, en cuanto se refieran a los actos realizados por extranjeros, a los rendimientos o utilidades por éstos percibidos o a los bienes y valores que les pertenezcan, podrá ser modificado por Decreto a propuesta del Ministerio de Hacienda.

- a) Por requerirlo la aplicación de acuerdos internacionales celebrados por nuestro país o a los que España se haya adherido.
- b) Por resultar procedente de la aplicación del principio de reciprocidad internacional.

Del contenido de los mismos se desprende lo siguiente.

1. Las normas tributarias obligan en todo el territorio nacional. Este es un criterio general, predicable de toda norma jurídica estatal y que no es sino una manifestación o concreción de la soberanía, que se exterioriza y despliega su eficacia jurídica sobre un determinado territorio.

2. Al analizar el ámbito espacial de aplicación de las normas conviene distinguir, como hizo BERLIRI, dos aspectos: eficacia de la ley en el espado y extensión de la ley.

El primero consiste en determinar el espacio sobre el que la ley produce efecto en cuanto tal. Determinando ese espacio en el que la ley es eficaz, se producen dos consecuencias inmediatas: a) todos los tribunales de justicia deberán aplicarla y tenerla en cuenta como un elemento más, integrante del ordenamiento jurídico, b) la integración de esa ley en el ordenamiento jurídico determina que sea tenida en cuenta, siquiera sea como elemento interpretativo de ese mismo ordenamiento del que forma parte.

(...)

3. Determinar la extensión de la ley en el espacio constituye el problema esencial que plantea la determinación del ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias. A este respecto dos son las posibles respuestas, según se adopte el criterio de nacionalidad o el de territorialidad. De acuerdo con el primero las leyes tributarias se aplicarían a todos los ciudadanos que ostentaran la nacionalidad española, fuere cual fuere el lugar en que residieren y fuere cual fuere el lugar en el que obtuvieren sus rentas. El vínculo personal de nacionalidad sería el único motivo que determinaría la sujeción a las leyes tributarias españolas. De acuerdo con el criterio de territorialidad, las leyes tributarias españolas sólo se aplicarían a quienes residieran en territorio español o tuvieran con el mismo alguna relación, esto es, obtuvieran en él rentas, fueran titulares de determinados bienes sitios en el mismo o tuvieran, en definitiva, relaciones económicas en territorio español”<sup>3</sup>

## **ii. Ámbito Temporal**

MARTÍN Queralt, Juan y LOZANO Serrano, Carmelo

“Las normas tributarias entrarán en vigor con arreglo a lo dispuesto en el art. 2.1) del Código Civil, y serán de aplicación

durante el plazo, determinado o indefinido, previsto en la respectiva Ley, sin que precisen ser revalidadas por la Ley presupuestaria o por cualquier otra.

*1. Entrada en vigor de las leyes tributarias*

No se plantea problema alguno en este punto. Se aplica el principio general establecido en el art. 2.1) del Código Civil, de acuerdo con el cual las leyes entrarán en vigor a los veinte días de su completa publicación en el Boletín Oficial del Estado, si en ellas no se dispone otra cosa.

Se aplica así el mismo criterio establecido con carácter general por el art. 29 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, que, en relación a los Decretos y demás disposiciones administrativas, se remite igualmente al principio establecido con carácter general por el Código Civil.

*2. Cese de la vigencia de las normas tributarias*

Al igual que toda ley, las leyes tributarias pueden cesar en su vigencia por tres causas: transcurso del tiempo prefijado en la misma, derogación expresa por otra ley posterior y derogación tácita o implícita.

El transcurso del tiempo prefijado en la propia ley determina que cese la vigencia de la misma, dejando de producir los efectos jurídicos consiguientes. Con las denominadas leyes temporales – leyes que fijan un período de vigencia determinado y, en consecuencia, autolimitan su vigencia temporal– se suscita el problema de determinar cuáles son los efectos que se producen en las normas que fueron objeto de derogación expresa por parte de tales leyes. Más concretamente, se trata de determinar si cuando las normas con plazo de vigencia determinado se extinguen, recuperan su vigencia aquellas leyes que derogaron. Hay que distinguir a este respecto dos hipótesis. Si estas leyes fueron derogadas no vuelven a entrar en vigor por el hecho de que la ley que las derogó haya cumplido el término de su vigencia. Expresamente dispone el art. 2.2) del Código Civil que por la simple derogación de una ley no recobran vigencia las que ésta hubiere derogado. Cuestión distinta es la referente a leyes que fueron suspendidas por la ley temporalmente limitada. En tal supuesto, cuando ésta deja de tener vigencia, por haber transcurrido el plazo para el que se dictó, la ley suspendida recupera automáticamente su vigencia."<sup>4</sup>

**c. Naturaleza Jurídica de la Obligación Tributaria**

JINESTA Lobo, Ernesto

"La doctrina se ha debatido entre dos corrientes preponderantes,

los que sostienen el efecto declarativo de la determinación y quienes propugnan su efecto constitutivo.”<sup>5</sup>

### **i. Efecto Declarativo**

“Para quienes participamos de esta tesis, la determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o en la serie de actos necesarios para la constatación y valoración tributarias de los varios elementos constitutivos del débito tributario (presupuestos materiales y personales, base imponible o de cálculo ), con la consiguiente aplicación de la tarifa y la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria. (7).

De acuerdo con Giannini el núcleo central de esta teoría consiste en lo siguiente: " la obligación tributaria surge en el momento en que se verifica el presupuesto legislativamente previsto", esto es, al concurrir los dos factores que la determinan: la norma legislativa y la verificación empírica del presupuesto.

Por consiguiente, la determinación de la obligación tributaria no la constituye ni la hace existir, pero sí la hace cierta, líquida y exigible, al permitir la cuantificación final del débito tributario.

Como corolario de lo anterior, la obligación tributaria nace al producirse el supuesto de hecho previsto en la ley, es decir, independientemente de toda actividad de la Administración Tributaria. Por ello, esta postura doctrinal es la más consecuente con el carácter ex lege de la obligación tributaria, pues ni el contribuyente ni la administración tributaria pueden constituir una obligación nacida por imperio de la ley.

Por lo anterior, para establecer con claridad meridiana la naturaleza jurídica de la determinación, es menester partir de la naturaleza jurídica de la obligación tributaria.

En doctrina se le considera como una obligación ex lege, cuya fuente inmediata es la ley en conexión con un determinado hecho jurídico (hecho generador o imponible previsto por la norma tributaria). Le corresponde al Estado, ejerciendo su potestad tributaria, transformar, por intermedio del legislador, en hechos generadores aquellas situaciones o acontecimientos socioeconómicos considerados más idóneos para la exacción del tributo, respetando, claro está, los límites constitucionales.”<sup>6</sup>

### **ii. Efecto Constitutivo**

“Los principales exponentes de esta tesis, partiendo de la doctrina alemana, distinguen entre tributos instantáneos (inmediatos) o "sin imposición" (poseen un presupuesto simple) y tributos de eficacia diferida (con un supuesto de hecho complejo, de formación sucesiva). En los primeros basta la realización del

presupuesto de hecho para pagar la deuda, no siendo la determinación un momento imprescindible de la relación tributaria; con relación a los últimos el acto determinativo es constitutivo de la obligación tributaria.

Al tenor de esta opinión, se requiere de un acto expreso de la Administración Tributaria, para establecer la existencia y precisar el monto de la obligación tributaria, y a partir de ese momento el débito tributario se constituye y deviene exigible; de esta manera vinculan el origen de la obligación tributaria con la actividad administrativa de liquidación o determinación en el hecho generador de la misma. En síntesis, la obligación tributaria no nace hasta tanto no se produzca el acto de determinación.

Los dos principales exponentes de esta construcción teórica, lo fueron Berliri y Allorio, por lo que a continuación se hará una sinopsis descriptiva y crítica de sus posiciones.

Berliri sostuvo, en teoría, la admisibilidad de un derecho potestativo de la Administración Financiera a constituirse en acreedora de un determinado tributo, entendiéndose por tal el derecho a producir, por efecto de la voluntad de su titular, una modificación de la esfera jurídica del sujeto pasivo, sin que éste pueda evitar tal mutación, debiendo soportar, no pudiendo abstraerse de las consecuencias negativas derivadas del ejercicio del poder (sujeción). Para ese jurista, del ejercicio de un derecho de esa índole puede nacer una obligación, pues del presupuesto de hecho nace el derecho potestativo para realizar un acto, y del cual surge ulteriormente la obligación tributaria.”<sup>7</sup>

#### **d. Sujetos de la Obligación Tributaria**

VILLALOBOS Quirós Enrique

##### **i. Sujeto Activo**

“Siendo la obligación tributaria una consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al poder del imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado en sus diversas manifestaciones: nación, provincias, (estados) y municipalidades. Las tres ordenes disponen de facultades tributarias análo-gas, de carácter originario. Sin embargo, en Costa Rica solo el Estado tiene un carácter originario; las municipalidades lo tienen por delegación. Es dominante la doctrina en el sentido de que el sujeto activo se define no tanto por la circunstancia de que los ingresos los percibe un determinado ente u organismo, sino por la circunstancia de que la ley le atribuya la potestad o competencia tributaria. Por ejemplo, en Costa Rica el impuesto sobre el traspaso de bienes

inmuebles tiene como sujeto activo al Estado, pero como beneficiario a las Universidades.

Por lo común, el sujeto activo de la potestad tributaria coincide con el sujeto activo de la obligación tributaria, sobre todo porque en este país el cobro de los tributos -aún lo de orden local- es efectuado directamente por el Estado, sin intervención de concesionarios.

Hay situaciones excepcionales en que el Estado, al crear ciertos organismos específicos, los dota de recursos financieros y les concede la potestad de exigir directamente y en su beneficio las contribuciones respectivas. Un ejemplo de ello son los timbres de los Colegios Profesionales; abogados, ingenieros, periodistas, etc."<sup>8</sup>

### **ii. Sujeto Pasivo**

"Es el sujeto del impuesto y sujeto de la obligación. La correlación existente entre tributo y obligación tributaria, en cuanto esta última es una consecuencia de aquél, dice a las claras que hay una vinculación entre el sujeto pasivo de la tributación (o sea, la persona individual o colectiva sometida al poder tributario del Estado) y el sujeto pasivo de la obligación tributaria (esto es, la persona individual o colectiva que debe cumplir la prestación fijada por ley); pero de esto no se deduce que, necesariamente, exista identidad entre ambos conceptos. Por lo general, el sujeto del tributo (el contribuyente) es el sujeto de la obligación, pero en ciertos casos particulares la ley fiscal atribuye la condición de sujeto obligado a hacer efectiva la prestación a personas distintas del contribuyente.

En consecuencia, podemos decir que sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero.

Conviene aclarar que los incapaces, los quebrados, los condenados son sujetos jurídicos, pero carecen de capacidad de obrar y requieren ser representados.

También se debe saber que, al hablar de persona individual o colectiva, hay referencia tanto a personas físicas como a personas jurídicas (empresas o asociaciones de empresas). Tanto unos como otros son sujetos pasivos de la obligación tributaria. (ver Código Tributario arts. 14 y 15)."<sup>9</sup>

**e. Proceso Contencioso Administrativo Especial Tributario**

RODRÍGUEZ Vindas, Ramón Luis

"El Código Tributario señala que "contra los fallos del Tribunal Fiscal Administrativo el interesado puede iniciar juicio contencioso administrativo de acuerdo con las disposiciones de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa".

Aparentemente, esa norma señala la procedencia de la acción judicial contra "todos" los fallos del Tribunal Fiscal Administrativo, sin embargo, ello no es así pues la vía judicial se abre sólo para impugnar cierto tipo de resoluciones."<sup>10</sup>

**i. Resoluciones Impugnables en la Vía Judicial**

Según se dijo, los órganos encargados de agotar la vía administrativa en materia tributaria son básicamente: a) El Tribunal Fiscal Administrativo, en los tributos a los que se aplica el Código de Normas y Procedimientos Tributarios; b) La Dirección General de Aduanas, en los impuestos regulados por el CAUCA; c) El Concejo Municipal, en impuestos municipales; y d) El órgano designado, en legislaciones especiales.

Interesa ahora analizar, cuáles de las resoluciones emitidas por esos órganos son susceptibles de impugnación en la vía judicial.

Obviamente, todos ellos resuelven una serie de impugnaciones dentro de las cuales se emiten criterios -formales y sustanciales- en cuanto a la aplicación de las normas tributarias. Así, no todas sus resoluciones versarán sobre cuestiones definitivas que puedan, sustancialmente agotar la vía administrativa.

Sobre el particular, la Sala ha dicho:

"... para ser susceptible de impugnación en la vía judicial, el acto administrativo requiere de dos condiciones: -que sea definitivo cuando implica la resolución, con plenos efectos jurídicos, de una cuestión sometida a conocimiento de la Administración Pública, en alguno de sus niveles. Es, en suma, la resolución con que culmina el expediente. Empero, esta resolución puede ser recurrida; por lo que el acto definitivo se convierte en firme, cuando se han agotado todos los recursos que proceden contra ella. En el caso bajo examen, es posible observar que si bien el asunto llegó hasta la instancia administrativa superior, no hubo acto definitivo, pues la resolución en que esta se pronunció fue precisamente anulando el acto que podía tener esa característica, lo que así se dispuso para que se dictara otro con arreglo a derecho. Al así considerarlo, el Tribunal Superior siguió en su texto y en su sentido lo que claramente dispone el artículo 18-1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso

Administrativa, que por lo mismo nunca pudo ser quebrantada con el fallo que aquí se censura... ' " .

De lo resuelto por la Sala se infiere que sólo serán susceptibles de impugnación, en la vía judicial, aquellas resoluciones que se pronuncien, en forma definitiva y última, sobre la existencia y monto de la obligación tributaria."<sup>11</sup>

## **2. Normativa**

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

#### **Artículo 4.- Definiciones.**

Son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación.

#### **Artículo 5.- Materia privativa de la ley.**

En cuestiones tributarias solo la ley puede:

- a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo;
  
- b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;

- c) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;
- d) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y
- e) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.

En relación a tasas, cuando la ley no lo prohíba, el Reglamento de la misma puede variar su monto para que cumplan su destino en forma más idónea, previa intervención del organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos.

**Artículo 11.- Concepto.**

La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

**Artículo 14.- Concepto.**

Es sujeto activo de la relación jurídica el ente acreedor del tributo.

**Artículo 15.- Concepto.**

Es sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

**Artículo 17.- Obligados por deuda propia (Contribuyentes).**

Son contribuyentes las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Dicha condición puede recaer:

- a) En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad, según el Derecho Civil o Comercial;
- b) En las personas jurídicas, en los fideicomisos y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho; y

c) En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

**Artículo 31.- Concepto.**

El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.

**Artículo 32.- Momento en que ocurre el hecho generador.**

Se considera ocurrido el hecho generador de la obligación tributaria y existentes sus resultados:

a) En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y

b) En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

**Artículo 99.- Concepto y facultades (\*)**

Se entiende por Administración Tributaria el órgano administrativo encargado de percibir y fiscalizar los tributos, se trate del Fisco o de otros entes públicos que sean sujetos activos, conforme a los artículos 11 y 14 del presente Código.

Dicho órgano puede dictar normas generales para los efectos de la aplicación correcta de las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

Tratándose de la Administración Tributaria del Ministerio de Hacienda, cuando el presente Código otorga una potestad o facultad a la Dirección General de Tributación, se entenderá que también es aplicable a la Dirección General de Aduanas y a la Dirección General de Hacienda, en sus ámbitos de competencia.

**(\*) El presente artículo ha sido reformado mediante Ley No. 7900 de 3 de agosto de 1999. LG# 159 de 17 de agosto de 1999.**

**Artículo 156.- Recurso de apelación (\*)**

Contra las resoluciones administrativas mencionadas en los artículos 29,40, 43, 102, 119, 146, y en el párrafo final del artículo 168 de este Código, los interesados pueden interponer recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que fueron notificados. Igual recurso procede si, dentro del plazo de dos meses indicado en el segundo párrafo del artículo 46 de esta Ley, la Administración Tributaria no dicta la resolución respectiva.

La Administración Tributaria que conozca del asunto emplazará a las partes para que, dentro del plazo de quince días se apersonen ante el Tribunal Fiscal Administrativo, con el propósito de que presenten, si lo tienen a bien, los alegatos y las pruebas pertinentes en defensa de sus derechos.

**(\*) El presente artículo ha sido adicionado mediante Ley No. 7535, Ley de Justicia Tributaria del 1 de agosto de 1995.**

**(\*) El párrafo segundo del presente artículo ha sido reformado mediante Ley No. 8114 de 4 de julio del 2001. Alcance No. 53 a LG# 131 de 9 de julio del 2001.**

**Artículo 165.- Trámite.**

Contra los fallos del Tribunal Fiscal Administrativo el interesado puede, dentro de los treinta días siguientes a su notificación, iniciar juicio contencioso administrativo de acuerdo con las disposiciones de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Cuando la dependencia o institución encargada de la aplicación del tributo considere que el fallo no ha agotado el análisis de los aspectos controvertidos o no se ajusta a Derecho, dentro de igual término puede impugnarlo por la vía contencioso-administrativa, iniciando para ello el procedimiento respectivo, siempre que el escrito del recurso se presente acompañado de autorización escrita emanada del Ministerio de Hacienda, si se trata de un tributo a favor del Poder Central, o de la autoridad máxima de la respectiva Administración Tributaria, en su caso.

Para este efecto, la dependencia o institución encargada de la aplicación del tributo, debe presentar al referido Ministerio o autoridad un informe fundado señalando las razones por las que estima conveniente impugnar el fallo de mérito. El Ministerio o autoridad, previo dictamen de la oficina o departamento legal respectivo, debe decidir sobre la procedencia de la impugnación.

En los juicios Contencioso-Administrativos en que haya condenatoria en costas a favor del Estado, los honorarios respectivos se deben distribuir de acuerdo con lo que dispone el artículo 100 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en cuyo caso por abogado del Estado se entiende el abogado director del juicio por parte de la Administración Tributaria.

Los Tribunales Comunes deben enviar a la correspondiente Administración Tributaria copia de las sentencias que dicten en materia de la competencia de ésta.

### **3. Jurisprudencia**

#### **a. Análisis Conceptual de Tributo y Principios de Derecho Tributario**

"V.- Para iniciar el análisis debe tenerse claro que en términos generales, y a modo de preámbulo explicativo, que "(...) El impuesto es un medio de política económica, que debe armonizarse con el gasto público y la coyuntura económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular. La ordenación de los impuestos debe basarse en los principios de generalidad y equitativa distribución de las cargas públicas. La aplicación del principio de igualdad, se refiere a la proporcionalidad de los impuestos, debiendo ser las cuotas desiguales para producir sacrificios iguales, de manera que exista una igualdad relativa respecto de la capacidad de pago, es decir, debe considerarse la capacidad económica del sujeto que debe pagar..." (Ver entre otras, sentencia número 000446-F-01, de la Sala Primera de la Corte, de 15 horas del 20 de junio de 2001). Como se observa, se busca repartir las ineludibles obligaciones de los ciudadanos, en el sostenimiento de la propia estructura legítima de poder, con los consecuentes beneficios - al menos en el plano teórico-, de la existencia de tal andamiaje, conocido como Administración Pública. Eso sí, también es clara la definición citada, en cuanto a que esta obligación de las personas tanto físicas como jurídicas, debe de obedecer, en forma proporcional, a una sucesión de características tanto subjetivas como objetivas, de manera tal que permita a cada quien sobrevivir dignamente, sin desatender la obligación de tributar, y considerando situaciones tales como ocupaciones, capacidad de pago, ingresos reales, etc. Para que la obligación impositiva se encuentre conforme a la Constitución Política y el resto de la normativa imperante, debe sujetarse a una serie de principios o reglas genéricas, a fin de reputar su legitimidad. Se tiene entonces, que " (...) Desde el punto de vista

de la doctrina del Derecho Tributario, sus principios más importantes son: a.) el de legalidad de la tributación, conocido también como reserva de ley; o lo que es lo mismo, la exclusiva regulación de la actividad tributaria por la ley formal; b.) el principio de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas, que alude a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en análogas situaciones (concepto relacionado más con la materialidad, que con la formalidad), este principio permite la formación de distintas categorías, en la medida que éstas sean razonables, lo que a su vez exige que sea con total exclusión de discriminaciones; c.) el de generalidad, que implica que no deben resultar afectadas con el tributo, personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquieren carácter persecutorio o de discriminación odiosa o ilegítimamente. Dicho de otra forma, el tributo debe estar concebido de tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador, será sujeto del impuesto... el principio de la igualdad tributaria consiste en la obligación de contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes. En aplicación de este principio, es contrario a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sola clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos. La generalidad es una condición esencial del tributo; no es admisible que se grave a una parte de los sujetos y se exima a otra. Es así como se derivan los principios del Derecho Tributario la reserva de Ley, b) igualdad ante el impuesto y las cargas públicas, c) generalidad (implica que el tributo no debe afectar personas o bienes determinados singularmente). Sin embargo, debe hacerse la aclaración de que en virtud de este principio el legislador no está impedido de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable (...)" (Sala Constitucional, número 2001-10153, de 14 horas 44 minutos del 10 de octubre de 2001).- VI.- En el presente asunto, la Administración Tributaria, en las resoluciones impugnadas, determinó que el señor Vicente c.c. William Castillo Maroto, había ejercido en forma clara y efectiva la compra y venta de carnada para pesca, y en tal actividad había "movilizado" tales cantidades de producto, que es su deber cancelar las sumas detalladas en el hecho probado número 1.-. Ahora bien, el propio Código de Normas y Procedimientos Tributarios determina en su artículo 11, el concepto de obligación tributaria, estableciendo que ella " (...) surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la

ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales". Igualmente aclara a quién se considera como sujeto pasivo de la citada obligación, a saber la persona -física o jurídica- que debe de dar cabal cumplimiento con la prestación tributaria, sea por ser determinado como contribuyente o como responsable, entendido el primero el obligado por deuda propia (Cfr. artículo 17), y respecto del segundo, a aquel que la ley lo compele a cumplir con una deuda ajena. Para que la obligación tributaria sea exigible en forma legítima, debe verificarse indubitablemente el hecho generador, sea "(...) el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación". (artículo 31 íbid.), y una vez cumplido tal requisito esencial, es deber del contribuyente o del responsable, según sea el caso específico y pertinente, hacer el debido pago del tributo (artículo 36), so pena de realizarse el cobro, en caso de no pagarse voluntariamente en el plazo, montos y forma establecidas, por la vía administrativa y/o judicial, en vista de los principios de ejecutividad y ejecutoriedad que, en principio cobijan los actos administrativos válidos.- VII.- Al accionante se le cobraron dos impuestos específicos, que se le reputaron como no cancelados, a saber, el de ventas y el de la renta, en los períodos que van ente los años mil novecientos noventa y seis y mil novecientos noventa y siete, específicamente, hasta la exención del pago de estas cargas, al calamar, según el artículo 1º del Decreto Ejecutivo N° 26601- H del 21 de noviembre de 1997, que reformó el Reglamento de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas . Para ser sujeto pasivo del Impuesto sobre las Ventas, mismo que se aplica sobre el valor agregado de éstas (artículo 1 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas), se determina en el ordinal 4 de la citada norma que " Las personas físicas o jurídicas, de derecho o de hecho, públicas o privadas, que realicen ventas o presten servicios en forma habitual, son contribuyentes de este impuesto. Asimismo, las personas de cualquier naturaleza, que efectúen importaciones o internaciones de bienes, están obligadas a pagar el impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 de esta Ley. Además, son declarantes de este impuesto las personas, físicas o jurídicas, de derecho o de hecho, públicas o privadas, que realicen ventas por exportaciones". En cuanto al denominado hecho generador del impuesto, el mismo se presenta: "... a) En la venta de mercancías, en el momento de la facturación o entrega de ellas, en el acto que se realice primero. b) En las importaciones o internaciones de mercancías en el momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero, según corresponda. c) En la prestación de servicios, en el momento de la facturación o de la prestación del servicio, en el acto que se realice primero. (Así reformado por el

artículo 21 de la Ley de Justicia Tributaria número 7535 de 1° de agosto de 1995) ch) En el uso o consumo de mercancías por parte de los contribuyentes, en la fecha en que aquellas se retiren de la empresa. d) En las ventas en consignación y los apartados de mercaderías, en el momento en que la mercadería queda apartada, según sea el caso(...)", y ratificado por el numeral 3 del Reglamento de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas. Bajo esta perspectiva, debe entenderse el concepto de venta, para los efectos pertinentes como "(...) a) La transferencia del dominio de mercaderías. b) La importación o internación de mercancías en el territorio nacional. c) La venta en consignación, el apartado de mercancías, así como el arrendamiento de mercancías con opción de compra. ( Así reformado por el artículo 20 de la Ley de Justicia Tributaria número 7535 de 1° de agosto de 1995) (Interpretado por el artículo 18 del Decreto Ejecutivo N° 30389 del 2 de mayo del 2002, Reglamento para el Tratamiento Tributario de Arrendamientos Financieros y Operativos, en el sentido de que la expresión "arrendamiento con opción de compra", para todos los fines tributarios debe entenderse referida al arrendamiento tributario) ch) El retiro de mercancías para uso o consumo personal del contribuyente. d) La prestación de los servicios a que se refiere el artículo anterior. e) Cualquier acto que involucre o que tenga por fin último la transferencia del dominio de mercancías, independientemente de su naturaleza jurídica y de la designación, así como de las condiciones pactadas por las partes" (Artículo 2 de la precitada ley). Respecto del otro impuesto, es el que se cobra sobre las denominadas rentas, o utilidades que generen las actividades lucrativas de una persona determinada, obtenidas en el territorio nacional en el año fiscal (artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2 y 3 del Reglamento). Con relación a quienes deben tributar en este sentido, aclara el numeral 2 de la ley citada: " Independientemente de la nacionalidad, del

domicilio y del lugar de la constitución de las personas jurídicas o de la reunión de sus juntas directivas o de la celebración de los contratos, son contribuyentes todas las empresas públicas o privadas que realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país: a) Las personas jurídicas legalmente constituidas, las sociedades de hecho, las sociedades de actividades profesionales, las empresas del Estado y las cuentas en participación que halla en el país. b) Las sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes que operen en Costa Rica, de personas no domiciliadas en el país que haya en él. Para estos efectos, se entiende por establecimiento permanente de personas no domiciliadas en el país, toda oficina, fábrica, edificio u otro bien raíz, plantación, negocio o explotación minera, forestal, agropecuaria o de otra índole, almacén u otro

local fijo de negocios - incluido el uso temporal de facilidades de almacenamiento -, así como el destinado a la compraventa de mercaderías y productos dentro del país, y cualquier otra empresa propiedad de personas no domiciliadas que realice actividades lucrativas en Costa Rica. c) Los fideicomisos y encargos de confianza constituidos conforme con la legislación costarricense. ch) Las sucesiones, mientras permanezcan indivisas. d) Las empresas individuales de responsabilidad limitada y las empresas individuales que actúen en el país. e) Las personas físicas domiciliadas en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad y del lugar de celebración de los contratos. f) Los profesionales que presten sus servicios en forma liberal. g) Todas aquellas personas físicas o jurídicas que no estén expresamente incluidas en los incisos anteriores, pero que desarrollen actividades lucrativas en el país. La condición de domiciliado o no en el país de una persona física se establecerá al cierre de cada período fiscal, salvo los casos especiales que se establezcan en el reglamento. h) Los entes que se dediquen a la prestación privada de servicios de educación universitaria, independientemente de la forma jurídica adoptada; para ello deberán presentar la declaración respectiva. De lo dispuesto en esta norma, se exceptúa el ente creado mediante la Ley número 7044, de 29 de setiembre de 1986 (...)" . Es entonces, dentro de este marco normativo, que se analiza la situación sometida a examen.- VIII.- El punto focal de la controversia, está precisamente en las labores que ejecutaba el aquí actor, ya que como se planteó, la Administración Tributaria determinó, que el señor Castillo Maroto ejercía como vendedor directo de carnada para pesca, comprándola a la empresa Semtec, para después ofrecerla a diversos clientes suyos, y que al realizar tales negociaciones debió reportarse ante la oficina respectiva para que se le fijase el impuesto o impuestos a pagar, lo que no hizo, y por ende se le calculó la obligación con base en las pruebas recabadas, y la presunción que se detalla en el expediente administrativo, insistiendo el accionante, que es un simple intermediario entre aquella sociedad y los grupos de pescadores que necesitaban de la carnada para su faenas; limitándose su labor, a conseguirles los permisos, exenciones y el contacto con la compañía que importa las carnadas, de manera tal que una vez realizado lo anterior, se traía el calamar -para carnada-, y se endosaban las pólizas aduanales al cliente o interesado, una vez pagado lo correspondiente, sin ser él vendedor de la mercadería, ya que si bien vendió alguna cantidad de carnada en forma individual, no fue en la cantidad que se imputa, ya que se pescó en forma artesanal, ofreciéndose como carnada fresca, y repartiendo las ganancias con la tripulación de la embarcación arrendada. De la revisión de todo el elemento probatorio aportado, y con base en el citado principio de verdad real y la sana

crítica, tal y como lo ordena el ordinal 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, estima este cuerpo colegiado que no es sustentable la tesis del Estado. En primer término, se consideran las tan discutidas manifestaciones de la representación legal de Semtec, descartadas casi a priori por parte de la representación estatal, tanto en la vía administrativa como jurisdiccional; sin embargo, y contrariamente a lo que ha esgrimido el representante del Estado, es de hacer notar, en el 30 de marzo y el 6 de setiembre, ambos meses de 1999, en entrevistas con la Administración Tributaria de Puntarenas, el señor Carlos Garro Aguilar, representante de Semtec S.A. aclaró que el actor se relacionaba directamente con la empresa a la que se iba a exonerar, y fue enfático al expresar, que el señor Castillo Maroto realizaba las labores de intermediario o comisionista, para con su representada (folios 16 y 19 del tomo tres del expediente administrativo y 50 del principal). Asimismo, obsérvese que desde el 30 de marzo, y nuevamente el 10 de octubre, de 1999, (durante el período de la investigación en la vía administrativa, y con anterioridad a su resolución final), el mismo señor Carlos Garro Aguilar, manifestó por escrito a la Administración Tributaria, que el actor trabajó como intermediario comisionista durante los períodos fiscales 1997 y 1998, entre su empresa y sus clientes compradores de carnada, ayudándoles a los segundos en la gestión de papeleo y desalmacenaje de carnadas, recibiendo una comisión de parte de ambos, que en su mayoría rondaba los setenta y cinco a ochenta y cinco mil colones por gestión realizada, siendo que las ventas se hacían a nivel de aduana, por medio de los interesados directos (folio 42 del tomo uno, y siete del tomo dos, ambos del expediente administrativo). Seguidamente, el 30 de marzo de 1999, 10 de abril de 2000, y 8 de setiembre de 2001, el representante de Semtec S.A. manifestó, que facturó erróneamente a nombre del actor, y reportó a la Administración Tributaria de Puntarenas, siendo que tales movimientos en realidad corresponden a pólizas de desalmacenaje e importación de calamar congelado para carnada, proceso en lo que el señor Castillo Maroto se desempeñó como intermediario. Expresó también, que tal facturación se hizo de ese modo, únicamente para control contable interno (folio 90 del tomo primero del expediente administrativo; 260 del principal, 24 del tomo tres del expediente administrativo). Si bien, las solas manifestaciones, escritas y orales del representante de Semtec no hacen plena prueba ni situación similar, sí se refuerza la tesis esgrimida con la documentación que se observa de los folios 58 a 72 del tomo primero del expediente administrativo, de la que se extrae con meridiana claridad, que entre el 27 de marzo de 1996 al treinta de setiembre de 1998, Semtec S.A. realizó pagos al actor, por un total de un millón doscientos setenta y cinco mil setecientos colones exactos, por los conceptos específicos de

intermediación en papeleo y desalmacenaje de carnada, entre la citada compañía y sus clientes. Se fortalece la proposición anterior al comprobarse que los referidos compradores, se identifican como Coopemarte R.L., Carlos Rojas Chaves, Picaroto S.A., Franju S.A., Pesquera Ticoco, y Jorge Abel Guevara García, quienes precisamente retiraron su producto por medio de endoso de pólizas de desalmacenaje en las que consta que el importador es Semtec S.A. (folios del 43 al 57 íbid; 250 y 251 del principal), por lo que según la normativa ya citada, quienes deberían pagar el tributo sobre las ventas, sería o Semtec S.A. o quienes retiraron la mercancía por la vía ante dicha, aunque estos últimos aportaron cada uno sus respectivos documentos de exoneración de pago de impuestos, debidamente tramitados y aprobados, tal y como lo manifestó el actor en su momento. Esto permite arribar al convencimiento, que no ha logrado determinarse que el señor Castillo Maroto hubiere comprado o vendido el producto que se detalla en la documentación citada, careciendo de sustento probatorio idóneo la imputación que le ha venido haciendo la Administración Tributaria y el representante estatal, en esta vía. Y es que inclusive, se demuestra claramente en autos, vía documental, que la empresa Sea Freeze Ltda., exportó a las empresas Semtec S.A. y Huachinango S.A. la carnada de pesca, que a su vez fue vendida localmente, vía aduana, a los clientes Gonzalo Segura Lara, Protamar S.A., Coopemarte R.L., Dragón Marino S.A., Pesquera Ticoco, José E. Delgado Cabezas, Guvalex S.A., Franklin Martínez Pérez, Corporación T.C.R. S.A., Picaroto S.A., Franju S.A., Mariscos Lam, y Compañía Pesquera de Tiburón Puntarenas S.A., realizando el actor, se reitera, labores de intermediación a favor de éstos, según las propias aclaraciones de los representantes de las personas jurídicas, y las propias personas físicas involucradas (folios 8 al 69, y del 72 al 82, todos del tomo dos del expediente administrativo). Como refuerzo de todo lo anterior, se comprueba, a folio 52 del tomo dos del expediente administrativo, que el 26 de marzo de 1998, el actor fue reportado como vendedor de Semtec S.A. y Seafreeze Limitada, precisamente, en labores de exportación- importación de carnada para pesca. En cuanto a la base de la argumentación de la parte estatal, lo constituyen los documentos que de folios 53 al 181 del expediente principal - dicho sea de paso aportados por el actor, ya que no se anexaron al expediente administrativo -, de los que se extrae que del 19 de marzo de 1996 al 16 de setiembre de 1998, a nombre del señor William Castillo, la empresa Industrias Semtec S. A., facturó por venta de calamar, sardina, macarela, y pulpo, la suma total de ciento sesenta y un millones diez mil novecientos setenta y siete colones. Sin embargo, si bien es cierto que son facturas membretadas, también lo es que los documentos fueron llenados a mano, en algunos casos de forma ininteligible en algunos de sus

datos, y omisas en requisitos de carácter esencial,

para ser factura comercial a tenor de los numerales 431 del Código de Comercio, que determina la forma de probar la existencia de obligaciones comerciales, y especifica en su inciso c), a las facturas firmadas por el deudor, y 460, que le da carácter ejecutivo a la factura debidamente firmada por el comprador o persona autorizada, y que conste suma líquida y exigible. Como puede observarse, en ninguno de los atestados aportados se observa ni el nombre completo del actor, ni mucho menos su firma, además, en los que constan a folios 53, 54, 73, 113, 116, 118, 120, 121, 125, 132, 134, 138, 141, 142, 144, 145, y 146, en el espacio destinado a la dirección del comprador se puede leer pescadores varios: Picaroto, Coopemotec, Coopemarte, Buitre, Lancha don Miguel, lo que reafirma aún más la noción que la "facturación" se dio más como un mecanismo de control del producto que era vendido a los pescadores por la intermediación del señor Castillo Maroto, que una venta propiamente dicha.- IX.- Debe acotarse, no obstante lo anterior, que el propio demandante aceptó haber vendido carnada por su cuenta a Luna de Oro S. A., pescada en forma artesanal, y en cantidades mucho menores a las que la Administración Tributaria le determinó en la sede administrativa (folio 107 del tomo primero del expediente administrativo). También se acreditó, en forma documental, que entre el 20 de setiembre de 1996 y el 22 de abril de 1998, la misma empresa pagó al actor la suma total de un millón ochocientos veintitrés mil setecientos colones exactos, por venta de calamar para carnada (folios del 57 al 60 del tomo tres del expediente administrativo, y 216 y 217 del principal). En este mismo sentido, Pesca Palmares le canceló dos millones quinientos noventa y ocho mil quinientos veintinueve colones sesenta y cinco céntimos por la compra de carnada para la pesca (folios 61, 64, 66, 68, 70, 72, 74, 76 y 79, todos del tomo tres del expediente administrativo). Además, Copamar S.A., desembolsó a su favor, sesenta mil doscientos veinte colones treinta y cinco céntimos (folio 62 íbid). Y en el período fiscal que va de 1997 a 1998, Comercializadora Palmareña de Mariscos S. A. compró carnadas a William Castillo Maroto, producto de la pesca en la embarcación Chireña I (folios 185 y 213, ambos del principal), navío que el actor tuvo en arriendo desde junio de 1995 hasta octubre de 1998, con la que se dedicó a la pesca artesanal, en conjunto con su tripulación (folio 321 ídem). Definitivamente, se estima que existe un desfase entre los montos determinados por la Administración Tributaria, y lo que efectivamente realizó el actor, ya que como se estableció, en lo que atañe a la carnada importada por Semtec S.A., se desempeñó como un intermediario entre las partes contratantes, y como tal, ha de tenersele a los efectos fiscales pertinentes, y no en la forma general y genérica

en que se hizo. Nótese que consta en autos, que en los 1996 y 1997, se pescaron en el litoral pacífico de Costa Rica, veinte mil trescientos setenta y siete y diez mil ochocientos setenta kilogramos de calamar (folios 228 y 229), cantidad que es bastante inferior a las que se vendieron a los diferentes pescadores, según las pólizas aportadas, por lo que definitivamente ese producto debió traerse allende nuestras fronteras, para abastecer a los interesados directos, por lo que la determinación administrativa es completamente errónea en ambos impuestos, ya que el actor únicamente se desempeñó en la venta de carnada en los términos comprobados, en tanto que del resto del producto, realizó labores de intermediación únicamente, por lo que así debe considerarse a la hora de fijar correctamente el impuesto de ventas a cancelar. Al generarse el error en la actividad del actor, también es incorrecta la determinación que se le hizo del margen de utilidad, a efectos de calcular el impuesto sobre la renta generada, toda vez que se tomó como parámetro a "otro contribuyente que se dedica a la misma actividad"; - Semtec S.A. -, empresa que como se acotó, se dedica a importar la carnada congelada, y venderla vía aduana a los pescadores, en tanto que el señor Castillo Maroto, según lo determinado en autos, se dedicó (al menos en el período en estudio), a labores de intermediación entre la citada empresa y los pescadores y empresas de pesca, para la adquisición de la carnada congelada, y también a la pesca artesanal de carnada fresca, la cual vendió a los clientes ya citados, por lo que no es acorde a la normativa imperante la referida determinación del impuesto sobre la presunta renta del aquí accionante, al darse situaciones y ocupaciones no comparables válidamente, a tenor del acervo probatorio que se hizo llegar al proceso.- X.- Como refuerzo de lo anterior cabe destacar, que este órgano, ordenó como prueba para mejor resolver, el dictamen pericial de un actuario matemático y a la vez, deslindó los aspectos sobre los que debía versar su expertaje (folios 338 y 339). El licenciado Luis Fernando Rivas Li, concluyó que: "(...) la suma de las pólizas "supuestamente atribuidas" al señor Castillo en su totalidad equivalen en cantidad producto y precio a las pólizas y "bill of landing" que constan en autos (...)", esto en referencia a la comparación entre las "facturas" a nombre del actor, y los documentos de desalmacenaje de carnada congelada, importada por Semtec S.A. por lo que la obligada conclusión adyacente a tal manifestación, es que sí es compatible la tesis de la doble facturación, explicada por el mismo representante de Semtec S.A. en su momento, y que la labor del accionante era la que el mismo refirió, sea la de intermediario entre los contratantes directos, recibiendo por tales labores el reconocimiento patrimonial correspondiente, pero nunca actuando como vendedor directo del producto congelado en mención. Asimismo, y si bien se refiere a

aspectos que deben determinarse en la vía jurisdiccional, es importante destacar, que el experto, hace referencia a la falta de requisitos de las facturas, los que impiden determinar que el señor Castillo, fue el comprador de la carnada congelada. Ahí se indica, que "(...) del análisis de las "facturas", claramente se desprende de esos documentos, que no constituyen una factura en sí pues no cuentan con los elementos que las hagan tales. La documentación fue analizada, sin embargo esas "facturas" adolecen de los mínimos requisitos para considerarlas como facturas. En el caso en las que se consigna a William Castillo estas no cuentan con el segundo apellido ni con su número de cédula, ni siquiera con que este señor haya recibido (comprado) tal mercadería como se supone en la factura, pues en ella, en su aparte de "recibido conforme" estas no contienen su firma, de donde se desprende que no se puede afirmar que el señor William Castillo Maroto haya comprado mercadería alguna a la empresa Industrias Semtec S.A. A pesar de todo, y suponiendo que este señor esté involucrado en la compra de la mercadería, ello se contradice cuando bajo la luz de la documentación examinada rápidamente se concluye que la mercadería fue desalmacenada por personas y empresas que contaban con exoneración para ello (...)" (el destacado no es del original). Como se desprende de la lectura anterior, definitivamente las denominadas "facturas" utilizadas por la Administración Tributaria, carecen absolutamente de los requisitos necesarios e imprescindibles para achacar la conducta ahí referida, al señor Castillo Maroto, amén de la coincidencia que existe entre el contenido de estos documentos y el de las pólizas y los "bill of landing" que fueron debidamente canceladas por los interesados directos, mismos que contaban con los respectivos permisos o exoneraciones del pago de impuestos.- XI.- Como corolario de lo expuesto, concluye el Tribunal, que la actuación de la Administración Tributaria, en contra del accionante, se realizó contraviniendo la estructura normativa específica vigente, al determinarse en esta sede, error tanto en la determinación de la función ejercida por el mismo, al menos parcialmente, así como los montos tanto de producto como de ingreso generados en la venta de carnada para pesca, habiendo ignorado su función de intermediario entre la empresa Semtec S.A. y los pescadores, así como al haber tomado un parámetro totalmente erróneo para calcular el supuesto margen de ganancia de las ventas -ya de por sí mal imputadas- al utilizar una persona jurídica con funciones diferentes, y con volúmenes de producto desproporcionadamente mayores a los comprobados al actor, que de paso no importó directamente producto congelado, sino que fue pescado por él y la tripulación de la embarcación arrendada y vendida como producto fresco.- XII.- En virtud de lo expuesto, la defensa de falta de derecho debe denegarse para en su lugar, declarar la procedencia

de la demanda, en los términos que se dirá, entendiéndose denegada en lo no expresamente concedido así: a.- que son nulas las resoluciones de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, número 102-2001-P de doce horas del 19 de abril de dos mil uno y la de la Administración Tributaria de Puntarenas, número AU-RV-0016-0 de catorce horas treinta minutos del dieciséis de marzo de dos mil, así como los traslados de cargos números 2750600389, referente al impuesto de ventas del período de 1997, 2750600379, por impuesto de renta del período 1997, 27506000409, por impuesto de ventas del período fiscal 1998, 2750600399, por impuesto de renta del período fiscal 1998; b.- que debe la Administración Tributaria de Puntarenas proceder a hacer las nuevas determinaciones del impuesto sobre las ventas y de renta de los períodos fiscales de que se ha hecho mérito, con fundamento en los ingresos percibidos en la realidad por el demandante.-"<sup>12</sup>

**b. Imposibilidad de Imponer Sanción Administrativa, sin que el Procedimiento de Determinación de Tributos haya Agotado la Vía**

"II). - La disconformidad de la apelante radica en dos aspectos: a) en primer término se indica que la juzgadora de instancia interpretó erróneamente el numeral 153 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios el que, en consecuencia, dejó de aplicar. Para el representante del Estado, ese numeral permite iniciar la causa sancionatoria aún cuando el procedimiento de determinación no haya agotado la vía administrativa, de tal suerte que, no es necesario -como lo señala erróneamente la sentencia apelada- que la Administración Tributaria se abstenga de dictar la resolución sancionatoria en estos casos. Para el Estado se impone, al tenor de lo establecido en la Directriz 01/2002, no ejecutar la resolución sancionatoria hasta tanto no se encuentre firme el procedimiento determinativo; b) agrega el articulante que el fallo venido en alzada dejó de aplicar el numeral 81 del citado Código de Normas y Procedimientos Tributarios -reformado por ley N<sup>a</sup> 7900- y aplicó erróneamente el principio constitucional de irretroactividad de la norma. Señala que la ley n<sup>a</sup> 4755 fue reformada por la ley N<sup>o</sup> 7900, publicada en la Gaceta N.159 del 17 de agosto de 1999 y, ésta última, entró en vigencia el 1 de octubre de ese mismo año, razón por la cual no hay irretroactividad de la norma toda vez que, lo sancionado por el nuevo cuerpo normativo, no tiene relación alguna con la determinación del Tributo, antes bien, se castiga la infracción al deber formal de declarar los impuestos en forma adecuada, esto es, sin omisiones o inexactitudes, tal y como lo señala el numeral 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que fue desaplicado en este caso concreto. Argumenta que es un deber formal realizar adecuadamente la declaración de impuestos y, por

ello, debe considerársele una norma procesal, la que, por ser de orden público, se inserta en forma inmediata en los deberes del contribuyente, sin interesar la fecha del hecho generador del Tributo. III).-SOBRE LA APLICACIÓN DEL NUMERAL 153 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS : El apelante señala que el numeral 153 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios admite la imposición de una sanción administrativa sin que el procedimiento de determinación de los tributos haya agotado la vía administrativa. Estima que, al tratarse de una norma de procedimiento que impone un deber formal, ésta entra en vigencia a partir del momento en que así lo expresa la ley que, para el caso concreto era el 1 de octubre de 1999. En primer término, el Tribunal debe señalar que el numeral 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios no es una norma de procedimiento que imponga un deber formal. En efecto, los deberes formales son obligaciones pre-establecidas de los contribuyentes y, a manera de ejemplo, podemos citar los contenidos en el numeral 128 a) iii) del citado Código de Normas y Procedimientos Tributarios. No es propio de este tipo de deberes, la imposición de sanciones. Las normas procesales, por su parte, son aquellas que establecen el cause procedimental que debe seguirse en un determinado asunto y, por ello, tampoco puede sostenerse que el artículo 81 citado sea una norma procesal. El referido numeral 81 se ubica dentro de la sección II del Código de Normas y Procedimientos Tributarios denominado "infracciones Administrativas", no quedándole al Tribunal ninguna duda de que en la especie estamos ante una infracción administrativa y no como lo sostiene el representante Estatal. Toda norma sancionatoria está conformada por dos elementos: la conducta descrita como prohibida , que para el caso concreto sería " la omisión de la declaración" y "la presentación de declaraciones inexactas" " dentro de los plazos legalmente establecidos" y la sanción , en este caso consistente en el pago del "equivalente al veinticinco por ciento de la diferencia entre el monto del impuesto por pagar o el saldo a favor, según el caso liquidado en la determinación de oficio, y el monto declarado por el contribuyente o responsable o el del impuesto determinado cuando se haya presentado declaración ". El principio de legalidad al que están sometidos todos los poderes públicos, en tanto representa una garantía para el administrado, se expresa en las máximas jurídicas de que "no hay delito o conducta prohibida sin ley preestablecida" y en que "no hay pena sin ley preexistente". El Tribunal estima que el numeral 153 que se acusa desaplicado no indica, -ni siquiera en su literalidad-, que es posible dictar una sanción sin esperar la firmeza del procedimiento de determinación. El referido numeral autoriza a la Administración Tributaria para proceder al "al inicio de la causa", más no a la imposición de la sanción, toda vez que la misma depende o está

condicionada -por disposición legal- a lo que se establezca en el procedimiento determinativo. Debe tenerse presente que, la conducta prohibida -tipo- "omisión de la declaración" y "la presentación de declaraciones inexactas" acarrea una sanción que se establece partiendo del monto establecido en el procedimiento determinativo, que en este caso relacionado con el periodo fiscal 1999. En efecto, la ley establece la sanción a partir de la diferencia entre el monto declarado y lo establecido en el procedimiento de determinación del periodo fiscal 1999, imponiendo al infractor el "equivalente al veinticinco por ciento" de esa diferencia. De lo expuesto se sigue que, la lectura que hace el Estado del numeral 153 que acusa desaplicado, se enfrentaría groseramente al principio de legalidad de la pena, puesto que, si el acto determinativo no está firme, uno de los elementos que la conforman tampoco lo está, creándose, además, una grave incerteza jurídica, en tanto el contribuyente no sabe a qué atenerse. El no esperar la firmeza de la resolución determinativa pondría al contribuyente, en una situación de no poder ejercer su derecho de defensa, puesto que, no está determinada la base de cálculo sobre la que se le impondrá la sanción del 25% y, este aspecto no puede ser rebatido por el interesado que ve disminuida la posibilidad de combatir el quantum de la sanción, en la alzada administrativa. En razón de lo expuesto, debe confirmarse este extremo de la resolución impugnada. IV) DE LA RETROACTIVIDAD DE LA LEY: La ley N<sup>a</sup> 7900, publicada en la Gaceta N<sup>a</sup> 159 del 17 de agosto de 1999, modificó la ley N<sup>a</sup> 4755 y entró en vigencia el 1 de Octubre de 1999. Se discute en este asunto la aplicación inmediata del numeral 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios a hechos ocurridos en el período fiscal de 1999, cuando no estaba castigada como infracción administrativa, la presentación de declaraciones inexactas. El Tribunal estima que, tal y como lo analiza la juzgadora de instancia, aún cuando la declaración del impuesto se haya presentado bajo la vigencia de la nueva ley, ésta se relaciona con meses anteriores a su vigencia y, como la sanción imponible al contribuyente parte de la diferencia entre lo declarado y lo determinado, la nueva normativa no podría aplicarse válidamente, sin infringir el numeral 34 constitucional. Admitir lo contrario, sería infringir, además, el principio constitucional de prohibición de retroactividad de las normas perniciosas, el de seguridad jurídica y, el derecho de defensa del contribuyente. Téngase en cuenta que, antes de la vigencia de la ley N<sup>a</sup> 7900, se permitía al contribuyente que, dentro del plazo conferido al efecto por la administración tributaria, pudiera cumplir con lo omitido, sin mayores consecuencias y ello a todas luces resulta más ventajoso para el contribuyente que la sanción contemplada en el actual numeral 81 de la ley N<sup>a</sup> 7900. En este sentido, el transitorio II de ese cuerpo normativo señala " A las infracciones

administrativas cometidas con anterioridad a la vigencia de esta ley se les aplicará la sanción más benigna. Además, se les aplicará, según corresponda, las reducciones establecidas en el artículo 88 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios". De esa disposición transitoria se extrae que, si el legislador admitió la aplicación de la legislación más benigna para hechos acaecidos CON ANTERIORIDAD a la vigencia de esa ley, con mucho más razón debe darse ese trato a las declaraciones del período fiscal de 1999 que se presentaron concomitantemente con su vigencia, pero referidos a hechos generadores producidos anteriormente. Como uno de los elementos de la sanción -25% de diferencia entre lo declarado y lo determinado en el período fiscal anterior a la vigencia de la norma- se integra con hechos que se produjeron cuando aún no estaba vigente la norma, no podría válidamente aplicarse a ese período fiscal lo establecido por el numeral 81 citado. Distinto sería el caso si la pena aplicable a la conducta prohibida fuere una sanción administrativa automática que no requiriera complemento alguno, supuesto que no se presenta en el subjuice. En síntesis, el que la declaración de la renta del período 1999 se presente en fecha posterior al cierre de ese período y, concomitantemente con la vigencia de la ley N<sup>a</sup> 7900 no autoriza a la administración a aplicar en forma retroactiva la referida sanción consagrada en el numeral 81 del Código Tributario, ya que la conducta descrita como punible -tipo- se produjo en relación con estados financieros y registros contables de la contribuyente correspondientes al período 1999, de tal forma que, aún cuando la declaración presentada por el contribuyente se haya hecho en vigencia de la nueva legislación, está relacionada con la situación tributaria del contribuyente del año 1999 y lo realizado en ese período tiene vínculo directo con uno de los elementos de la pena imponible -principio de legalidad de la pena-, el que aún no está establecido en firme en este caso. En razón de lo expuesto, en este extremo también debe confirmarse la sentencia venida en alzada."<sup>13</sup>

### **c. Análisis sobre los Deberes del los Contribuyentes**

"V).- Antes de analizar los reclamos concretos de la empresa reclamante, conviene recordar que la legislación tributaria tiene una importancia vital dentro de un Estado de derecho, pues como parte fundamental de su sistema financiero, constituye su principal fuente de recursos, de ahí que en materia fiscal, el Estado requiere especiales consideraciones que garanticen el cumplimiento eficiente de sus propósitos fundacionales. También implica que los contribuyentes, en relación con el aparato fiscal, se encuentran en una relación de sujeción general que impone deberes concretos y específicos, conducentes a una sana y

transparente tributación de conformidad con las leyes de la República. En consecuencia, los contribuyentes tienen una serie de deberes tributarios que deben cumplir con fidelidad y sobre todo con buena fe, entre los que se encuentran: 1) la oportuna inscripción, 2) la retención de tributos cuando la ley así lo disponga, 3) el deber de presentar de buena fe las autoliquidaciones tributarias, 4) el deber de diligencia mínimo que impone la conservación de documentos -acorde con las leyes- justificativos de todo movimiento contable con efectos tributarios, etcétera, deberes que en caso de incumplimiento se revierten en potestades públicas del más claro y amplio poder coercitivo, que permite a los funcionarios públicos desprenderse de las formas en la consideración de los hechos de relevancia tributaria (en realidad se trata de un sistema administrativo de apreciación de la prueba de la íntima convicción, autorizado por el artículo 298 inciso segundo de la Ley General de la Administración Pública en relación con el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios), e inclusive les permite establecer obligaciones presuntivas con potencia iuris tantum . Nótese en consecuencia, que cuando el contribuyente actúa con dolo o negligencia en el cumplimiento de sus deberes fiscales, la autoridad pública se encuentra autorizada, de conformidad con los procedimientos correspondientes, para realizar liquidaciones que se presumen válidas, salvo que de manera clara, fehaciente y diáfana sean desvirtuadas. En realidad, ante el incumplimiento de los deberes y la fijación presunta de sus obligaciones fiscales, lo que encontramos es la inversión de la carga de la prueba: el contribuyente de mala fe, o de negligencia inaceptable, deberá acreditar la buena fe de su comportamiento, tendrá que hacer prueba en contra de las presunciones fijadas por la administración tributaria; de lo contrario, deberá hacer frente a las obligaciones derivadas de aquellas presunciones fiscales aplicables. VI).- La parte actora define sus pretensiones atacando siete rubros de ajuste aplicados por la administración tributaria en relación con su declaración del impuesto sobre la renta, y dos rubros en forma respectiva, relativos tanto al impuesto de ventas como al impuesto selectivo de consumo. Se procede a su examen. VII).- Respecto del Impuesto sobre la renta. 1) Ajuste a las compras. Los funcionarios de Tributación Directa realizaron un ajuste por la cantidad de setecientos un mil trescientos setenta y tres colones con cincuenta céntimos a las compras, considerando que no se le presentaron los documentos que justificaran esa diferencia. La actora aduce que la documentación se había quemado durante un incendio ocurrido el día veintidós de diciembre de mil novecientos noventa, siendo ese su único argumento defensivo. Esa defensa no puede prosperar por dos razones fundamentales. En primer lugar, según la documentación que consta en el expediente,

el incendio ocurrió "cerca de la propiedad asegurada" según se indica en la solicitud de indemnización por seguro de incendio (ver folio treinta y nueve del expediente administrativo), lugar donde además se especifica el daño sufrido como relativo sólo a la mercadería (materia prima) y a daños eléctricos en el edificio, no se hace la menor indicación a daños sufridos ni en las oficinas, ni en los archivos ni en la documentación en concreto, de ahí que queda indemostrada la afirmación de que los comprobantes se quemaron durante el siniestro. En segundo lugar, el análisis realizado por los funcionarios tributarios no es fortuito, tiene un sólido fundamento técnico y contable, puesto que se realizó al estudiar las compras con la información suministrada por diferentes proveedores por las pólizas de desalmacenaje y facturas respectivas suministradas por la Dirección General de Aduanas y por las Agencias Aduaneras (ver expediente administrativo, folio primero y siguiente, y legajo de hojas de trabajo, del folio dieciocho al sesenta y uno). El estudio determinó que el monto de las compras efectuadas en cada uno de los meses que abarcan el período de mil novecientos noventa, suman la cantidad de catorce millones trescientos setenta mil novecientos treinta y ocho colones con treinta céntimos, sin embargo al haberse declarado compras por quince millones ochenta y ocho mil setecientos setenta y seis colones con ochenta céntimos, la diferencia de setecientos diecisiete mil ochocientos treinta y ocho debe rechazarse, pues corresponde a compras declaradas de más. Ante la contundencia y claridad del análisis suministrado en el expediente administrativo, el deber de la reclamante era contradecir con documentación fehaciente a cuánto ascendía la realidad de las compras de la empresa, por no haberlo hecho de ese modo, y por existir una evaluación objetiva y científica del tema, procede confirmar la procedencia del ajuste. 2) Ajuste al costo de la mercadería disponible para la venta. La actora reclama que la administración tributaria incorporó al costo de la mercadería disponible para la venta, la cantidad de dos millones seiscientos cuarenta y nueve mil seiscientos cincuenta colones, que habían sido deducidos dentro de los gastos administrativos como una donación realizada a la Rectoría de la Iglesia de Nuestra Señora de Fátima en Heredia, el día 27 de septiembre de mil novecientos noventa. Concluye -la administración tributaria- que la donación, que se hizo en mercadería, no constituye un costo necesario para producir rentas gravables y además corresponde a una erogación que no está autorizada como deducible del impuesto sobre la renta. En la deducción de la demanda, el único argumento que formula la actora (ver folio 57 acápite segundo) es que tal ajuste no es apropiado puesto que la destinataria de la donación "es sujeto de este tipo de donaciones por pertenecer a las temporalidades de la Iglesia y que en consecuencia DE PLENO DERECHO (sic) puede recibir

donaciones" de esa naturaleza. El argumento debe ser rechazado en forma contundente, la administración nunca niega, ni podría hacerlo, la capacidad jurídica de la Rectoría de la Iglesia de Nuestra Señora de Fátima en Heredia para recibir donaciones. La afirmación es cierta y fuera de toda discusión, sin embargo lo que omite indicar la actora, y que constituiría el fundamento de su pretensión, es que pretende que tal donación tenga la virtud de ser deducible del impuesto sobre la renta, cosa que no ocurre por cuanto requiere autorización previa (en las condiciones que estipula el artículo 12 inciso k) apartes i, ii, y iii del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta) extremo que ni siquiera ha sido alegado por la actora, de manera que por bien ejercido, procede homologar el ajuste sobre el costo de la mercadería disponible para la venta. No puede perderse de vista, para lo que luego se dirá, que la pretensión de deducir del impuesto sobre la renta, el monto de dicha donación, absorbe todos los costos de producción. 3) Gastos por donaciones. La administración tributaria rechaza la deducción de la renta de la donación mencionada en el acápite inmediato anterior. La actora, al deducir la demanda, tan solo reitera el argumento suministrado en relación con el reclamo inmediato anterior, de manera que merece idéntica respuesta: tal donación carece de la virtuosidad de ser deducible del impuesto sobre la renta, cosa que no ocurre por cuanto requiere autorización previa (en las condiciones que estipula el artículo 12 inciso k) apartes i, ii, y iii del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta) extremo que ni siquiera ha sido alegado por la actora, de manera que por bien ejercida la potestad fiscalizadora, procede homologar la exclusión de dicha donación, dentro de los gastos deducibles de la renta, liquidados por la actora. 4) Ajuste por gastos de ventas. Para el período de mil novecientos noventa, la empresa actora dedujo en la cuenta "gastos de ventas", por concepto de mantenimiento de vehículos, combustibles y lubricantes y alquiler de estacionamiento, las cantidades de cuatrocientos sesenta y cuatro mil seiscientos setenta y cuatro colones, ciento sesenta y siete mil seiscientos sesenta y cuatro colones y ciento treinta y seis mil colones, en forma respectiva. La administración tributaria consideró que la actora, en mil novecientos noventa y dos, no contaba con vehículos inscritos a su nombre, y que en acta de entrevista del ocho de abril de ese mismo año, el representante legal puso en tela de duda la existencia de vehículos inscritos a nombre de la actora, para las calendas del arqueo realizado. Además, los comprobantes que justifican el gasto por mantenimiento de vehículos son facturas por servicios de reparación o compra de repuestos para vehículos de lujo y de tipo personal y no los propios para el transporte de mercadería, en consecuencia excluyó las partidas de mantenimiento de vehículos, combustibles y

lubricantes y alquiler por estacionamiento, por no corresponder a erogaciones necesarias para producir rentas gravables. En la formalización de la demanda la actora aduce que la empresa es de corte familiar y que todos involucran sus vehículos y que "lo menos que la empresa puede hacer es asumir todos los gastos que los vehículos requieran". Como

es evidente de la lectura del escrito de deducción de la demanda (folio cincuenta y siete y cincuenta y ocho) la actora no aporta un solo argumento de carácter técnico conducente a aclarar la situación, de ahí que su reclamo deviene inatendible por estólido. Estamos en presencia de un juicio tributario en que se han aplicado ajustes a la declaración voluntaria. Esos ajustes se presumen válidos salvo que el interesado acredite con documentación fehaciente -que la ha de tener si la razón le asiste- que la realidad es diversa de la identificada por el fisco. En el expediente administrativo obran algunos contratos de mantenimiento con empresas como Rubinstein y Edelman sociedad anónima, o con Inversiones Comerciales R y R sociedad anónima, sin embargo en ninguno de esos casos se cuenta con fecha cierta (se trata de contratos privados, visibles a partir del folio sesenta y nueve del expediente administrativo) que permita colegir con seguridad su veracidad, eso con independencia de su contenido, de suyo particular. También se aportan planillas de la empresa actora (ver folios ciento seis a ciento veintiséis del expediente administrativo) con el propósito de demostrar que los beneficiarios de los gastos aplicados a tales vehículos son empleados de la actora, sin embargo no se construye una argumentación sólida al respecto, amén de que los salarios registrados por personas con apellidos vinculados a los de los personeros de la actora, aparecen por lo general con la casilla dieciocho (salario pagado) en blanco, signo quizá de que su inclusión en planillas obedece más a razones de seguridad social que a razones laborales. En todo caso lo relevante es que en la deducción de la demanda no se hace una argumentación sólida, cristalina y verificable en relación con los empleados de la empresa cuyos vehículos recibían mantenimiento por parte de la actora. Los jueces no están dotados de clarividencia, el juez no puede suplir la estolidez del actor, quien debe acreditar con claridad los hechos en que funda sus pretensiones, de lo contrario sus argumentos devienen inatendibles como sucede aquí. 5) Gastos por asesoría. El arqueo tributario concluye que la empresa actora no aportó documentación que respalde o justifique las erogaciones por concepto de gastos por asesoría y estudios de mercadeo, que fueron deducidos para el período en examen, por las cantidades de quinientos veinticinco mil cuatrocientos setenta y cinco y quinientos diez mil ochocientos treinta colones en forma

respectiva. La formalización de la demanda reduce la argumentación del derecho pretendido a cuestiones más bien de tipo emocional, omitiendo la inclusión de cualquier tipo de justificación seria que sustente el reclamo: "...se rechazan los gastos por asesoría y estudios de mercadeo, por la suma de 1.036.305.00, haciendo una serie de consideraciones inconvenientes y tratando de tergiversar los datos, todo lo cual fue debidamente aclarado en el expediente administrativo, pero que nunca fue aceptado por esa administración tributaria (las probanzas y las aclaraciones constan en el expediente administrativo)" Es evidente de su lectura que ni se explica la "inconveniencia" de las consideraciones de la administración tributaria, ni se abunda acerca de la supuesta "tergiversación" que atribuyen a la actividad fiscalizadora del Estado. No obra con mejor resultado el alegato promovido en sede administrativa (ver folio ciento uno in fine y siguiente del expediente administrativo), pues con independencia de los problemas de identificación de las empresas o personas consultoras, tema que en todo caso no queda resuelto de manera cristalina, es cierto bajo cualquier otra consideración, que los justificantes de pago presentados no reúnen los requisitos formales indispensables y válidos durante aquellas calendas, para surtir efectos tributarios: timbraje, identificación del impresor, número de cédula jurídica del beneficiario, etcétera. Con independencia de que los consultores fueran Carlos Vázquez Landergren, Microtronics sociedad anónima, Computrón Sociedad Anónima (ver folios cuarenta y nueve a cincuenta y cinco del expediente administrativo), Carlos A. Mata Mora o Carlos Alberto Calderón Mora (ver copia facsímil de recibo a folio cincuenta y seis del expediente administrativo), es lo cierto que no existe un solo comprobante de pago que reúna los requisitos mínimos que exige la ley o que exigía para aquella época, de manera que cae por los suelos estrepitosamente la pretensión de excluir dichas cantidades del cálculo de tributos y se acredita con meridiana claridad la temeridad de la utilización de los adjetivos "inconveniencia" y "tergiversación" para calificar el trabajo de los inspectores tributarios. En general el reclamo contra este segmento del ajuste es improcedente y falto de fundamentación, por lo que al igual que los anteriores, debe ser desestimado con fundamento en los artículos 7 y 9 inciso "b" de la Ley del Impuesto sobre la renta y décimo de su reglamento. 6) Gastos indirectos. Según la investigación administrativa (folio 6 del expediente administrativo) la empresa dedujo en gastos indirectos, por concepto de "otros materiales de fabricación" , la cantidad de seiscientos cuarenta y dos mil novecientos colones, que se rechaza por cuanto la empresa no aportó la documentación justificante. El representante de la actora no pudo explicar el contenido de ese rubro durante la entrevista oportunamente realizada. Se le

preguntó: ¿Cuentan con documentos que respalden la erogación de "otros materiales de fabricación"?", siendo su respuesta: "Con este término de otros materiales de fabricación, no conocemos a qué materiales se refiere." (ver folio cien del legajo de hojas de trabajo.). Al impugnar en sede administrativa el ajuste tributario, la actora afirmó que la documentación se había perdido como consecuencia del incendio sufrido, pero que la de este rubro sí apareció toda, es decir, justificantes para exactamente la misma cantidad que rechazaba la administración tributaria, sin embargo, una vez examinadas las facturas aportadas por la actora como justificantes de las compras que dice haber efectuado, encuentra que no son de recibo porque son inadmisibles como prueba de la veracidad de dichos gastos en virtud de que carecen de determinados requisitos establecidos en el artículo décimo del reglamento del impuesto sobre la renta, según el texto vigente durante el período examinado, entre ellos: 1) no están timbradas por la administración tributaria, 2) no consignan cédula de identidad de los beneficiarios, 3) no tienen identificación de impresión ni el nombre del impresor, amén de que la factura número 8679 pertenece a un período diverso del examinado. Siendo contundentes los argumentos en contra de la pretensión de la actora en este punto, procede rechazar su reclamo consolidado en la formalización de la demanda, que se reduce a la afirmación: "en el primer caso se aportaron los respectivos comprobantes, los cuales fueron rechazados por falta de requisitos, pero lo cierto es que los mismos demuestran la existencia de tales gastos" . Algo osada la intención del litigante de pretender que el juez valore libremente la verdad real de los hechos, cuando tal posibilidad se encuentra claramente vedada para efectos tributarios, en que los requisitos de validez de los documentos justificantes, goza de especial rigidez. En todo caso no basta la mera presentación de comprobantes, ineficaces para efecto tributario, para tener por acreditada la realidad "real" -valga la tautología- de tales pagos. El reclamo se rechaza. 7) Gastos financieros. Para el período fiscal de mil novecientos noventa la actora dedujo la cantidad de dos millones quinientos ochenta y ocho mil setecientos setenta y cinco colones por concepto de gastos por intereses pagados a las siguientes entidades financieras: Inversiones Rubinstein sociedad anónima, Inversiones Comerciales Centroamericanas R y R sociedad anónima, y Banco Interfín, las cuales devengaron en forma respectiva, las cantidades de un millón ochocientos mil colones, setecientos ochenta y siete mil quinientos colones y mil doscientos setenta y cinco colones. En virtud de una serie de indicios que enumera la administración tributaria a partir del folio sexto del expediente administrativo, se concluye que tales operaciones y sociedades fueron creadas para "quebrar" el impuesto sobre la renta, por lo que en aplicación del

artículo octavo del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se prescinde de la forma jurídica y se rechazan los gastos deducidos para este período por concepto de intereses pagados. Los indicios tomados en consideración son, en forma sucinta y excluyendo el caso del Banco Interfin: 1) igual identidad o parentesco del primer grado de afinidad, entre los socios de las empresas involucradas; 2) que las tres sociedades anónimas tienen el mismo domicilio y utilizan los mismos números telefónicos, 3) que las sociedades prestamistas no mostraban, ni durante el análisis del lapso en cuestión, ni en ningún otro anterior, activos o pasivos que impliquen el registro de préstamos efectuados o deudas por inversiones, lo cual resulta contradictorio con el propósito fundacional de una empresa de inversiones, como las referidas; 4) que la actora, en el balance general y en la determinación del incremento patrimonial, adjuntos a la declaración del impuesto sobre la renta, tampoco muestra en ese período, o en el anterior, pasivos de montos altos y originados por préstamos; 5) que de acuerdo con lo indicado en el Libro Mayor de la actora, los préstamos otorgados por ambas sociedades fueron las cantidades de ocho millones y tres y medio millones de colones; sin embargo en los folios del Libro Mayor, donde fueron registrados esos préstamos, no se indica la fecha de su contabilización, ni el número de folio del Libro Diario en el que se hubiesen efectuado

los asientos respectivos. 6) Que en el Libro Diario no existen registros por préstamos efectuados, 7) que el patrimonio de Inversiones Rubinstein es accionario y por la cantidad de cincuenta mil colones, mientras que recibe -supuestamente- intereses por la cantidad de un millón ochocientos mil colones; 8) que el patrimonio de Inversiones Comerciales Centroamericanas sociedad anónima es accionario por la cantidad de sesenta mil colones, mientras que recibe -supuestamente- intereses por la cantidad de setecientos ochenta y siete mil quinientos colones; 9) que de esas sociedades prestamistas, sólo Inversiones Rubinstein posee bienes inmuebles, un terreno de potreros frutales en Turrúcares de Alajuela, no propio para su actividad inversora y del cual deduce el impuesto territorial; 10) que no existen documentos que respalden las erogaciones deducidas por concepto de intereses devengados sobre préstamos (ofrecida pero nunca aportada por el representante de la actora). En su impugnación administrativa (folio treinta y uno del expediente administrativo) la actora afirma que las conclusiones a que llegan los personeros de la auditoría integral son "bastante peligrosas" y cuestiona los indicios mencionados, aduciendo que no está prohibido que las personas pertenezcan a varias sociedades, que no es prohibido que varias sociedades tengan el mismo domicilio, que nada prohíbe

tener un capital social modesto, que no es prohibido registrar como ingreso el producto de intereses, etcétera, agregando que "estas y algunas otras cosas más, me hacen pensar que esta determinación se realizó con una gran dosis de subjetividad, cosa peligrosa en este campo". En opinión de este Tribunal las opiniones y conclusiones vertidas por las autoridades tributarias son más bien moderadas en consideración de los hechos que se constatan, y que a la luz de la legislación vigente en la actualidad, habrían producido efectos mucho más graves que los que implicaba la legislación aplicable para aquellas calendas. Los diez indicios precisos y concordantes que señala la autoridad tributaria, si bien cada uno por separado no representaría mayor anormalidad, todos juntos y concatenados ponen en evidencia con meridiana claridad, además del abuso de la personalidad jurídica, el intento de simular negocios con el objeto de perjudicar el apetito fiscal del Estado. Es cierto, como lo afirma el representante de la demandada, que no es prohibido que las empresas tengan capital pequeño, o que las mismas personas intervengan en diversas organizaciones mercantiles, o que compartan recursos (teléfonos, domicilio, etcétera), sin embargo lo que no es correcto, y por el contrario es antijurídico, es abusar de la personalidad jurídica y utilizar las figuras del derecho positivo con el propósito de obtener beneficios contrarios al ordenamiento jurídico. Es muy evidente, que salvo los intereses pagados al Banco Interfín, por un monto ridículo, los demás pagos carecen de causa legítima. Los indicios son precisos y concordantes en demostrar que no existen tales préstamos en la realidad, y aún cuando existen letras de cambio (ver folios sesenta y siete y sesenta y ocho del expediente administrativo), ellas son elementos incapaces por si solos de acreditar la buena fe y la validez jurídica de la causa de los préstamos realizados, y aunque la buena fe se presume, la hilación de indicios permite colegir la intervención de la mala fe en la actitud general de la empresa actora. La jurisprudencia ha consolidado que uno de los indicios más importantes de la simulación es la intervención de parientes del primer grado, de consanguinidad o de afinidad, cosa que ocurre en el caso que nos ocupa, donde un mismo grupo de personas constituyen varias sociedades, que comparten socios, domicilio y teléfonos, donde se hacen préstamos entre sí, sin que las sociedades prestamistas tengan capital capaz de asumir esos servicios, ni se registran con propiedad tales operaciones en los libros contables. En consecuencia, conforme a derecho procede rechazar todo reclamo contra este ajuste en particular, destacando que además, como ha sido costumbre de la parte actora a lo largo de su inconformidad con los ajustes, que ni en la impugnación administrativa ni en la formalización de la demanda en vía judicial, se han aportado argumentos serios y atendibles. VIII).-

Respecto del impuesto de ventas. Corresponde al traslado de cargos número AI-A3-4-93, que con fundamento en el artículo catorce de la Ley de Impuesto sobre las ventas hace ajustes sobre a) los créditos sobre compras y b) impuesto por donación; que arroja en conclusión, un aumento total en el impuesto que asciende a la cantidad de cuatrocientos seis mil seiscientos cuarenta y un colones con cincuenta y cinco céntimos. La empresa actora en su momento no aportó la documentación, de manera que los cálculos se hicieron con el estudio de créditos sobre compras fundados en la documentación aportada, en la información suministrada por diferentes proveedores, por las pólizas de desalmacenaje y las facturas respectivas suministradas por la Dirección General de Aduanas y por las Agencias Aduaneras. (Ver folios veintiuno a treinta del legajo de hojas de trabajo). A) Créditos sobre compras. La empresa afectada alega que la documentación propia se perdió con el incendio ocurrido ese mismo año, y "si la documentación se perdió, la causa fue el incendio; no podemos ir contra eso, ni se puede venir a conjeturar en contra nuestra." Agrega que el monto es pequeño, por lo que no resulta lógico suponer una intención evasiva, y que la metodología utilizada no es fiable e infalible (folio treinta y tres del expediente administrativo). En la formalización de la demanda no se incorporan nuevos argumentos. Todos los alegatos de la parte demandante deben ser rechazados, en cuanto al monto del ajuste, a pesar de la conveniencia del viejo aforismo romano "de minimus non curat praetor" , éste, en materia tributaria, carece de cristalización positiva, de ahí que cabe hacer ajustes tributarios aún por montos insignificantes. En cuanto a que la documentación se perdió en un incendio, el alegato no es de recibo, pues se desprende con claridad -como se indicó supra- que ni el incendio ocurrió en el área administrativa de la empresa, ni se reportó al Instituto Nacional de Seguros la pérdida de documentación. En cuanto a que se "conjeture" en su contra (de la empresa actora) tal afirmación no es cierta, pues aún y cuando la ley autoriza realizar ajustes a los impuestos en forma presunta (con carácter de presunción iuris tantum ), es lo cierto que en el sub iudice lo que se ha realizado es una labor técnica, metódica y cuidadosa de reconstrucción de las verdaderas dimensiones de los créditos sobre compras de la actora, que llega a conclusiones reales fundadas en elementos positivos y verificables, sin indicios de que se haya incurrido en alguna arbitrariedad. Resulta sorprendente el estilo del reclamo, casi plañidero, en que se solicita clemencia tributaria sin exponer razones técnicas de peso, signo probable de que la causa de la presente acción sea la poca intención de cumplimiento de los deberes tributarios, más que la existencia de un reclamo real que promover ante un juez. B) Impuesto sobre la donación . En cuanto al impuesto por la donación, con la

impugnación inicial se aportan dos documentos, en su opinión -de la actora- contundentes: 1) constancia del sacerdote Durán donde afirma haber recibido donaciones en metálico y en especie, 2) otra constancia del señor Oscar Quesada, de que los donativos han sido en algunos productos de la empresa, y también en efectivo, por lo que se pregunta ¿por qué dudar de los recibos? Al formalizar la demanda se agrega que está debidamente probado que la Rectoría de Nuestra Señora de Fátima, es una institución que puede ser objeto de donaciones deducibles de impuestos. De nuevo los argumentos de la actora carecen de potencia para conseguir las pretensiones demandadas. Ninguno de los nuevos documentos aportados permite acreditar la realización de los trámites necesarios para hacer donaciones deducibles de impuestos, recordemos que una cosa es la susceptibilidad del sujeto de donación, y otra es la autorización tributaria, que es previa. La pretensión en cuanto a este rubro tampoco puede prosperar. IX).- Respecto del impuesto selectivo de consumo. Corresponde al traslado de cargos número AI-3-5-93, que con fundamento en los artículos 109, 111, 118, 120 y concordantes del Código de Normas y procedimientos tributarios, y Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo y su reglamento, que por concepto de ajuste de créditos fiscales y ajuste por impuesto no pagado estima en la cantidad de setecientos ochenta y seis mil ciento cuarenta y cuatro colones con treinta y cinco céntimos, el aumento en la totalidad del impuesto que debe pagar la actora. Los argumentos de la actora son los conocidos: 1) que el incendio acabó con su documentación, 2) que no considera creíble el método de investigar a todos sus proveedores, 3) que por haber una situación de incertidumbre, se encuentra beneficiada y 4) que la donación sí es deducible del pago de los impuestos. En la formalización de la demanda, amén de errar los montos indicando uno menor, se reitera, aunque con menor extensión, lo dicho en sede administrativa. De nuevo, y finalmente, deben ser rechazados todos los argumentos pretensorios de la actora, pues 1) no se demuestra que hubo pérdida de documentación como consecuencia del incendio, 2) el método de cálculo utilizado por los oficiales de tributación resulta acorde con la lógica, la técnica, la prudencia y el buen sentido común, fundándose en datos y comprobaciones ciertas y no en opiniones arbitrarias, 3) que la donación realizada no es deducible de impuestos pues requiere autorización previa y no a posteriori o automática como pretende la actora y

4) que si hay algún tipo de incertidumbre se debe a la negligencia de la empresa actora que no conserva debidamente resguardada y respaldada su información y documentación contable, y a la mala asesoría financiera que tiene, que descuidó solicitar autorización tributaria para efectuar donaciones deducibles de impuestos. Se rechazan también todos los reclamos contra este

ajuste en particular.- X).- Sobre las pretensiones. Con fundamento en la argumentación precedente y siguiente, y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley del Impuesto de Ventas, y Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, se rechazan por improcedentes tanto la pretensión principal de la actora, como la subsidiaria -pretendiendo obtener condonación de las deudas-. La pretensión subsidiaria se rechaza además por estólida e inatendible, no existe un solo argumento técnico y serio al respecto, amén de que la actora no se encuentra en el supuesto de hecho adecuado para recibir los beneficios que estableció en su momento y con carácter transitorio (V y VI), la ley 7535 de Justicia Tributaria, que permite la condonación de deudas a favor del Estado remitidos a la Oficina de Cobros Judiciales de la Dirección General de Hacienda, originados en tributos de períodos fiscales anteriores a 1991, toda vez que han operado múltiples causas interruptoras de la prescripción."<sup>14</sup>

#### **d. Análisis del Sujeto Pasivo de la Obligación**

"II.-Sobre la acción: pretende la actora la nulidad por vicios de los actos administrativos impugnados, que le acreditan una deuda tributaria, indicando dos aspectos, uno formal y otra de fondo. En cuanto al primero, alega la inobservancia del procedimiento establecido en el CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, dispuesto en los artículos 144 y siguientes (arts. 139 y siguientes, antes de la reforma por artículo 6 de la Ley de Justicia Tributaria 7535 de 31 de julio de 1995). Al efecto cabe comentar que el argumento no es de recibo, por cuanto la demandada si cumplió con el trámite dispuesto. En efecto, la comunicación inicial en que se le informa de la liquidación propuesta, corresponde al concepto de una vista inicial o traslado al contribuyente de las observaciones o cargos que se le formulen, y en su caso de las infracciones que se estime que ha cometido (artículo 144 en relación con el 124 del Código Tributario), reconociéndole al administrado o contribuyente un plazo para que impugne por escrito las observaciones de la Administración y ofrezca su prueba (art. 145 ibídem) y solo después de esta etapa, procede la emisión de la resolución administrativa propiamente (arts. 146-147).- En el presente caso, con la singularidad de que, ante la oposición de la interesada, se le requirió la proposición de un mecanismo de cálculo, lo que se negó a hacer, se dictó el acto final imponiendo la obligación. De manera que no se advierte el vicio procesal y procede entrar a resolver la cuestión por el fondo. III.- Otro argumento, radica en la violación de los artículos 120 y siguientes ibídem (115 y ss. antes de la reforma de 1995). Según la ley, la determinación de la obligación puede ser a gestión del sujeto pasivo a menos que una norma disponga que

lo haga la Administración, la cual emitirá un acto que declarará la existencia y cuantía del crédito (art. 121), en el primer caso el contribuyente hará una declaración jurada (art. 122) que podrá ser verificada por la institución utilizando al efecto los libros, escrituras y demás documentos de aquel, a los que puede acceder dentro de los límites que establezca el ordenamiento y por los funcionarios autorizados, haciendo los exámenes que se estimen necesarios (art. 123). En otro caso, se podrá hacer una determinación de oficio, cuando el interesado no haya presentado declaración o ésta se crea incompleta o falsa (art. 124), para este fin deberá hacerse por uno de dos métodos: el directo, mediante el conocimiento cierto de la materia imponible, a través de elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores; o sobre base presunta, a través de hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con la previsión fáctica de la ley faciliten determinar la existencia y cuantía de la obligación (art. 125), o por la estimación de los elementos conocidos utilizando como indicios los libros y registros de contabilidad y documentos de las operaciones efectuadas (art. 124). En este sentido señala la accionante que la Municipalidad en lugar de recurrir a estos mecanismos, optó por uno no prevista en la ley que no le da un conocimiento real, ni tampoco aproximado de su realidad y del monto de la deuda. La administrada en todo momento niega que sea sujeto pasivo de la obligación por no incurrir en el hecho generador, pero en todo caso acusa que sus libros y demás documentos no fueron analizados, sino que la autoridad recurrió al presupuesto que informó a la Contraloría General de la República, base sobre la que hace el cálculo del impuesto con relación a todas las rentas y lo disminuye a un veinticinco por ciento, sistema que no está previsto en el Ordenamiento ni tiene fundamento o justificación. A este respecto, el tribunal, independientemente de lo que se considere sobre la existencia de la obligación tributaria, reconoce que la forma utilizada para su determinación carece de contenido real, no hay un estudio de los documentos que pueden dar una idea veraz y concreta de los ingresos de la accionante, en este sentido el presupuesto de la Refinadora es tan solo una estimación aproximada sujeta a variaciones, que en una entidad que se dedica al comercio de un producto tan inestable como es el petróleo, son muchas; además, hacer la operación aritmética sobre la totalidad de entradas previstas y reducirla a una cuarta parte no representa a simple vista una fórmula justa, equitativa o sujeta a un criterio objetivo basado en elementos fácticos, y no se ha justificado ni explicado de donde se obtuvo y las razones que expliquen este método. En consecuencia, se debe concluir que su fundamentación es arbitraria y ciertamente representa una violación de lo dispuesto en los artículos 124 y 125 del Código,

por lo que los actos en comentario están viciados de nulidad en cuanto al monto liquidado.- IV.- La otra cuestión es si la actora es o no sujeto pasivo de la demandada, argumentando en tal sentido, que al no producir renta en el ámbito territorial de ésta, no se encuentra dentro de la situación de hecho dispuesta por la ley. El artículo 31 del Código Tributario, establece que el hecho generador de la obligación es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación, este se provoca en las situaciones de hecho, desde el momento en que se han realizado las circunstancias materiales necesarias para que se den los efectos que normalmente le corresponden (art. 32. Inc. a), y dentro de este concepto, es sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias (art. 15 ibídem). En consecuencia, ambos elementos de la relación que se trata están determinados por la norma que establece el gravamen, en este caso la número 6470 del 4 de setiembre de 1980, que en su artículo 1 ° (análogo al mismo numeral de la ley 7682 de 21 de julio de 1997, que sustituye a la anterior a partir de su publicación el 22 de agosto siguiente), establece que: Todas las personas físicas o jurídicas, que se dediquen al ejercicio de cualquier tipo de ocupación lucrativa, en el cantón de Goicoechea, deberán obtener la respectiva licencia y pagarán a la Municipalidad el impuesto de patente que las faculte para llevar a cabo esas actividades. Así resulta que el sujeto pasivo ordenado es toda persona en este caso jurídica, que realice una tarea que le genere una ganancia, y el hecho generador de la obligación es precisamente realizar dicha operación. La accionante reúne ambos requisitos de ser sujeto pasivo, tanto por su carácter de sujeto de derechos y deberes, como porque realiza una tarea que le genera réditos. El caso es que la demandante es una empresa, o sea una organización dedicada al comercio de una materia prima que procesa o embaza y distribuye para su consumo, obteniendo una diferencia entre el valor del bien al adquirirlo y el que recibe al venderlo, este beneficio no se genera simplemente por la venta pura y simple, sino por el proceso de adquisición, transformación, distribución, empaque y entrega, siendo parte del proceso su actividad administrativa, sin la cual no podría operar ni obtener el nivel de rendimiento y productividad con que cuenta. En consecuencia, deviene imperativo considerar que toda la función de dirección que se realiza en el cantón está íntimamente ligada con la producción de beneficios, de manera que con su ausencia, éstos no se podrían producir, así que estamos ante una operación lucrativa que configura sin lugar a dudas con el hecho generador previsto en la ley, constituyéndose en sujeto pasivo de la demandada por imposición de ley. Así se ha indicado por este tribunal en otras ocasiones como se ha indicado en los alegatos al señalar la resolución 1327 de 11:16 horas del 16 de marzo de 1984.

Ahora bien, para determinar la suma a pagar, la ley refiere a porcentajes sobre las ventas brutas o la renta líquida (arts. 5 y 6 de la ley 6470 y 3 y 4 de la ley 7682), pero, de conformidad con las certificaciones aportadas en autos, la actora no contabiliza ni realiza ventas en la competencia del municipio accionado, por lo que el cálculo se debe hacer sobre la renta líquida, determinando, mediante algún criterio técnico administrativo, que porcentaje de renta necesariamente produce la actividad que se realiza en este territorio como parte integrante del proceso de actividad de la accionante. Si este representa el veinticinco por ciento, a fin de justificar la forma de cómputo que funda los actos impugnados no se ha alegado ni pretendido demostrar siquiera. V.- Analizando la petitoria propuesta, con base en lo razonado, se debe rechazar la nulidad solicitada respecto al acto de comunicación del ejecutivo municipal del 5 de setiembre de 1997, que hace el traslado de cargos, en cuanto no es propiamente un acto que crea estado, sino uno preparatorio o de procedimiento (artículos 18 y 82 de la LEY REGULADORA DE LA JURISDICCION CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA - LRJCA -). Igualmente se debe denegar la pretensión de que se declare que no existe fundamento legal para el cobro del impuesto en cuestión por no ser RECOPE sujeto pasivo de la ley 6470, ello en virtud de que se ha concluido que dicha persona si realizó en el cantón de Goicoechea operaciones que le producen renta líquida, en los períodos cuestionados. Respecto de estos extremos se debe acoger la defensa de falta de derecho, con base en que la ley tiene una aplicación e interpretación contraria a lo pretendido. VI.- Si se debe acoger la gestión de declarar la nulidad del acto administrativo dictado por el Concejo Municipal de la Municipalidad de Goicoechea en sesión ordinaria número 106-97, artículo 8 de 17 de noviembre de 1997, que rechaza el recurso de apelación interpuesto, confirma la resolución recurrida, ordena el cierre de las oficinas centrales de Recope y da por agotada la vía administrativa, debiendo ordenarse el reintegro

del dinero cancelado por concepto del pago del tributo correspondiente al tercero y cuarto trimestre de 1996, y primero, segundo y tercer trimestres de 1997. Debe insistirse que la nulidad que se declara radica en la falta de justificación del modo de cálculo del tributo en cuestión, pues no se fundamenta en hechos lógicos determinarlo en un 25% del total de las rentas, y tampoco sobre el presupuesto, debiendo ser sobre la renta líquida; vicio que precipita la invalidez del resto de lo resuelto, incluyendo la orden de cierre de las instalaciones. Respecto de estas pretensiones no es admisible la excepción invocada, por cuanto el acto está viciado y resulta contrario al ordenamiento. VII.- De manera que se debe declarar Procedente la demanda y con

lugar la nulidad en la forma dicha (artículos 62, 83 párrafo 11 y 103 de L.R.J.C.A. en relación con el 418 y 419 del Código Procesal Civil), condenando asimismo al demandado al pago de las costas procesales y personales (artículos 98 a contrario sensu L.R.J.C.A. Y 221 ss. C.P.C.)."<sup>15</sup>

#### **e. Competencia del Tribunal Contencioso Administrativo**

"I.- La representante de las actoras impugna la fijación de unos cánones derivados de la concesión de unos terrenos en el área de uso restringido de la Zona Marítimo Terrestre, indica que la Municipalidad varió arbitrariamente los cánones pactados. Dichos cánones fueron fijados de modo definitivo en sede administrativa, y confirmados por la Sección Tercera del Tribunal Contencioso Administrativo como jerarca impropio. Presentado el proceso ordinario especial tributario ante el Tribunal Contencioso Administrativo, el representante de la actora interpone un incidente de nulidad absoluta, aduciendo que el proceso se presentó por error en ese Tribunal, en virtud de se trata de un proceso ordinario contencioso, solicita que se remita al Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda. El Tribunal rechazó lo solicitado, se arrogó el conocimiento del presente proceso e indicó que lo invocado era un problema de competencia , y no de nulidad como erróneamente lo consignó la parte actora.

II.- El artículo 82 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, dispone que cuando la impugnación tuviere por objeto cualquier acto o disposición sobre fijación o liquidación de impuestos, contribuciones, tasas, multas y demás rentas o créditos públicos definitivamente establecidos en vía administrativa, la impugnación será de conocimiento del Tribunal Contencioso Administrativo en única instancia. El numeral siguiente establece el trámite a seguir. Se trata de un proceso ordinario especial, en atención a su naturaleza tributaria, con un procedimiento más rápido, con plazos reducidos y que elimina una instancia jurisdiccional en beneficio del contribuyente y de la Administración Tributaria. En el caso bajo examen, la pretensión está orientada a impugnar la fijación de unos cánones derivados de la concesión de terrenos en la Zona Marítimo Terrestre. Consecuentemente, de conformidad con los ordinales 82 y 83 de esa Ley, corresponde a la Sección Primera del Tribunal Contencioso Administrativo el conocimiento de estos procesos especiales tributarios."<sup>16</sup>

#### **FUENTES CITADAS:**

- 1 MICHELI, Gian Antonio. Curso de Derecho Tributario. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid, 1975. pp. 40.
- 2 MICHELI, Gian Antonio. Curso de Derecho Tributario. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid, 1975. pp. 48-49.
- 3 MARTÍN Queralt, Juan y LOZANO Serrano, Carmelo. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Editorial Technos S.A. Madrid, 1990. pp. 234.
- 4 MARTÍN Queralt, Juan y LOZANO Serrano, Carmelo. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Editorial Technos S.A. Madrid, 1990. pp. 238-239.
- 5 JINESTA Lobo, Ernesto. Naturaleza jurídica de la determinación de la obligación tributaria. *Revista Ivstitia* (No. 58): pp. 8, octubre, 1991.
- 6 JINESTA Lobo, Ernesto. Naturaleza jurídica de la determinación de la obligación tributaria. *Revista Ivstitia* (No. 58): pp. 8-9, octubre, 1991.
- 7 JINESTA Lobo, Ernesto. Naturaleza jurídica de la determinación de la obligación tributaria. *Revista Ivstitia* (No. 58): pp. 10, octubre, 1991.
- 8 VILLALOBOS Quirós Enrique. Introducción al Derecho Tributario. Editorial Universidad Estatal a Distancia. San José, 1982. pp. 27.
- 9 VILLALOBOS Quirós Enrique. Introducción al Derecho Tributario. Editorial Universidad Estatal a Distancia. San José, 1982. pp. 28-29.
- 10 RODRÍGUEZ Vindas, Ramón Luis. Criterios de la Sala de Casación en Materia Tributaria a partir de la Vigencia del Código Tributario. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1991. pp. 246.
- 11 RODRÍGUEZ Vindas, Ramón Luis. Criterios de la Sala de Casación en Materia Tributaria a partir de la Vigencia del Código Tributario. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1991. pp. 247-248.
- 12 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN SEGUNDA. Resolución No. 540-2004, de las diez horas del veintisiete de octubre de dos mil cuatro.
- 13 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Resolución No. 013-2006, de las quince horas con cuarenta minutos del trece de febrero de dos mil seis.
- 14 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN SEGUNDA. Resolución No. 405-2003, de las diez horas con cincuenta minutos del treinta de julio de dos mil tres.
- 15 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN SEGUNDA. Resolución No. 211-2000, de las catorce horas con veinte minutos del veintiuno de

julio de dos mil.

16 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN SEGUNDA. Resolución No. 666-2002, de las catorce horas con dos minutos del cuatro de setiembre de dos mil dos.