

**Exp: 08-001386-1027-CA**

**Res: 000445-F-S1-2012**

**SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.-** San José a las ocho horas treinta y cinco minutos del doce de abril de dos mil doce.

Proceso de conocimiento establecido en el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, por **la actora**, representada por sus apoderados generalísimos sin límite de suma, **J., [...]** y **E., [...]**; contra el **ESTADO**, representado por el procurador Iván Vincenti Rojas, divorciado. Figuran además, como apoderados especiales judiciales de la actora, Adrián Torrealba Navas, soltero y José María Oreamuno Linares. Todos son mayores de edad y con las salvedades hechas, casados, abogados y vecinos de San José.

### **RESULTANDO**

**1.-** Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, la parte actora formula demanda a fin de que en sentencia se declare: *"a) Solicitamos se revoque la resolución de la Administración Tributaria Territorial de Heredia DT-04-R-0268-5 de las 12 horas 4 minutos del 27 de junio de 2005, en cuanto al ajuste imputado por el Traslado de observaciones y cargos No. [...]* de período fiscal 2000 denominado "Retención sobre Dividendos"; *en cuanto a los ajustes imputados por el traslado de observaciones y cargos No. [...]* denominados: Período fiscal 2000: 1) *Gastos a rechazar por Diferencial cambiario. Pasivo [...]*; 2) *Gasto a rechazar por intereses de préstamo con el [...]*; 3) *Gastos a rechazar por diferencial cambiario PASIVO [...]*; 8) (sic) *Ingreso Originado por diferencias cambiarias. Período fiscal 2001: 1) Gastos a rechazar por Diferencial cambiario. Pasivo [...]*; 2) *Provisión Valuación Inventarios y Estimación para pérdida Inventarios. Por conexión, solicitamos se revoque en cuanto a los ajustes indicados las resoluciones que confirmaron la*

resolución determinativa DT-04-R-0268-5: AU-04-R-0064-6 de las 12 horas del 29 de marzo del 2006, de la misma Administración y TFA-269-2008 de las 9:15 horas del 24 de julio de 2008, de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo. | b) Solicitamos se ordene la devolución, con sus correspondientes intereses, del pago realizado por nuestra representada por los montos ajustados. | c) Solicitamos se condene al Estado a las costas personales y procesales de este proceso, si se opone a la demanda. | 2. Subsidiaria En el improbable caso de que no se acoja la pretensión principal, solicitamos, respecto del ajuste de período fiscal 2000 denominado "Retención sobre Dividendos", lo siguiente: | 1. Bajo el enfoque de utilidades y pérdidas acumuladas, si admitiéramos, sólo para efectos de argumentación, que la totalidad de la suma de 411.797.379 colones de ingresos por CAT declarados como no gravables por nuestra representada en el período fiscal 98 corresponde en su totalidad a ingresos por CAT gravables en el período 98, tendríamos que de la pérdida fiscal acumulada, aun tomando en cuenta los ajustes del período fiscal 2000 que impugnamos, se pasaría a una utilidad fiscal acumulada de 135.266.860 colones, para un impuesto de renta disponible de 20.290.029 colones. Con base en lo expuesto, solicitamos que, subsidiariamente, se fije como monto del ajuste la suma de 20.290.029 colones. | 2. Alternativamente, bajo el enfoque de utilidades acumuladas, planteo tres pretensiones en orden descendente de subsidiariedad, de a) a c): | a) Visto que el único período fiscal en que se dio utilidad fiscal fue el período 98, por un monto de 222.173.787 colones. Descontado el impuesto de 66.652.136, quedaría una utilidad después de impuesto de 155.521.651 colones, solicitamos se reduzca el ajuste a **23.328.247** colones. | b) De la misma manera, y en un segundo nivel de argumentación, esta suma aumentaría por el efecto de los CAT gravables del período 98. Recordemos, en ese sentido, que sólo 100.055.676,81 colones correspondían a CAT's generados con posterioridad al 19 de octubre de 1998, lo cual incrementaría la utilidad fiscal a 322.229.463,81 colones, para un impuesto de 96.668.840 colones, una utilidad después de impuesto de 225.560.623,81 colones y un impuesto de retención de 33.834.094 colones. Solicitamos se reduzca el ajuste a **33.834.094** colones. | c) Si sumamos la totalidad de los

*ingresos por CAT de ese período (411.797.379 colones), la utilidad después de impuesto ascendería a 567.319.030 millones, para un impuesto de retención de 85.097.854 colones. Solicitamos se reduzca el ajuste a **85.097.854** colones. | 3) Solicitamos que se ordene la devolución, con sus correspondientes intereses, del pago realizado por nuestra representada por los montos indebidamente ajustados. | 4) Solicitamos se exonere a nuestra representada del pago de costas personales y procesales por ser evidentes las razones que ha tenido para litigar, de manera total o subsidiariamente, en la proporción de los ajustes reducidos. | 5) Solicitamos se condene al Estado a las costas personales y procesales proporcionales a los ajustes reducidos y a los que se haya opuesto al contestar la demanda.”* Asimismo en audiencia preliminar el apoderado especial judicial de la actora aclaró que la pretensión principal pretende el no pago de impuesto alguno por ningún concepto y la subsidiaria, la reducción del monto a pagar en relación con ajustes confirmados en sede administrativa.

**2.-** El representante estatal contestó negativamente y opuso la excepción de falta de derecho. Asimismo, expresó su negativa a conciliar por lo que se prescindió de dicha etapa procesal.

**3.-** La audiencia preliminar se efectuó a las 8 horas 30 minutos del 4 de junio de 2009, y el juicio oral y público se realizó a las 9 horas 2 minutos del 19 de agosto de 2010. En ambas ocasiones hicieron uso de la palabra los representantes de las partes.

**4.-** El Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Sección Quinta, integrado por la jueza Laura García Carballo y los jueces Alner Palacios García y Julio Alberto Cordero Mora, en sentencia no. 3259-2010 de las 15 horas 50 minutos del 31 de agosto de 2010, resolvió: *"Se acoge la excepción de falta de derecho interpuesta por la representación del accionado. En consecuencia, se declara sin lugar, en todos sus extremos, la demanda planteada por la empresa **actora** contra el ESTADO, tanto en su pretensión principal cuanto respecto de las subsidiarias. Son ambas costas a cargo de la parte perdidosa".*

**5.-** Los apoderados especiales judiciales de la actora formulan recurso de casación.

**6.-** En los procedimientos ante esta Sala se han observado las prescripciones de ley.

**Redacta la magistrada León Feoli**

### **CONSIDERANDO**

**I.-** La Administración Tributaria de Heredia (en adelante ATH), realizó actuaciones fiscalizadoras a la empresa **actora** (en lo sucesivo [...]), procediendo a la determinación de oficio de su obligación tributaria. En lo que interesa, mediante traslado de cargos no. [...], de 28 de junio de 2004, imputó un ajuste en el impuesto sobre las remesas al exterior del período fiscal 2000, por ¢257.858.242,00. Asimismo, con el traslado de cargos no. [...], en relación con el impuesto a las utilidades, disminuyó la pérdida neta a ¢455.423.579,74 para el período fiscal 2000, y estableció un aumento en ese impuesto de ¢23.104.960,00, para el período 2001. La ATH en resolución DT-04-R-0268-5 de las 12 horas 4 minutos de 27 de junio de 2005, declaró sin lugar la impugnación de **la actora** contra esos traslados de cargos. Luego, en la número AU-04-R-0064-6 de las 12 horas del 29 de marzo de 2006, declaró sin lugar el recurso de revocatoria planteado y admitió el de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo (TFA), órgano que, en resolución no TFA-269-2008.P de las 9 horas 15 minutos del 24 de julio de 2008, confirmó lo resuelto. En este proceso **la actora** demanda al Estado. En lo medular, sus representantes solicitaron: 1) a) Se revoque la resolución DT-04-R-0268-5 en cuanto al ajuste imputado por el traslado de cargos no [...] del período fiscal 2000 denominado "Retención sobre Dividendos". Respecto del traslado de cargos [...], período fiscal 2000, el rechazo de varios gastos, así como el ingreso originado por diferencias cambiarias. En cuanto al período fiscal 2001, el rechazo de gastos por diferencial cambiario, y provisión valuación inventarios y estimación para pérdida de inventarios b) Por conexión, se revoquen las resoluciones nos AU-04-R-0064-6 y TFA-269-2008, confirmatorias de la determinativa. c) La devolución con sus correspondientes intereses, del pago realizado por los montos ajustados. d) La condena del Estado al pago de las costas personales y procesales, si se opone a la demanda. 2) Subsidiariamente: a) respecto del ajuste del período fiscal 2000

denominado "Retención sobre Dividendos", se fije como monto del ajuste la suma de ¢20.290.029,00. b) Alternativamente, bajo el enfoque de utilidades acumuladas, plantea tres pretensiones en orden descendente de subsidiariedad, considerando que el único período fiscal en que se dio utilidad fiscal fue el período 98. Así, que se reduzca el ajuste a ¢23.328.247,00; ¢33.834.094,00 o a ¢85.097.854,00, según lo expone en cada caso. c) Se ordene la devolución con sus correspondientes intereses, del pago realizado por los montos indebidamente ajustados. d) Se le exonere del pago de las costas personales y procesales, por ser evidentes las razones que ha tenido para litigar, de manera total o, subsidiariamente, en la proporción de los ajustes reducidos. e) La condena del Estado al pago de ambas costas, proporcionales a los ajustes reducidos y a los que se haya opuesto al contestar la demanda. El Estado contestó negativamente y opuso la defensa de falta de derecho. Subsidiariamente solicitó que por tratarse de ajustes realizados respecto de diferentes supuestos relativos a la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), se proceda bajo la tesis del artículo 164 de la Ley General de la Administración Pública (LGAP), esto es que la invalidez de un acto, total o parcial, no implicará, en el primer supuesto, la de los sucesivos en el procedimiento que sean independientes del inválido, y en el segundo, la de las demás partes que sean independientes de aquella. También, que sobre la solicitud de devolución de los montos cancelados, se disponga sobre aquellos que llegaren a estimarse nulos, y efectivamente cancelados. Asimismo, que la pretensión subsidiaria resulta inatendible por depender de un hecho no acreditado (existencia de una pérdida acumulada que permita aplicar cualquiera de los métodos indicados). Sin embargo, de estimarse, se realicen las pericias y determinaciones contables que permitan validar los montos que se liquidan. En la audiencia preliminar, el apoderado especial judicial de la actora aclaró que la pretensión principal pretende el no pago de impuesto alguno, precisó, por ningún concepto, y la subsidiaria, la reducción del monto a pagar en relación con los ajustes confirmados en sede administrativa. El Tribunal acogió la defensa de falta de derecho, y declaró sin lugar la demanda en todos sus extremos, tanto en su pretensión principal como subsidiarias. Condenó a la actora al pago de las costas del proceso.

**II.-** Acuden ante esta Sala los apoderados especiales de la actora, quienes solicitaron la celebración de la audiencia oral establecida en el numeral 142 del Código Procesal Contencioso Administrativo (CPCA), no obstante, en resolución de las 13 horas 35 minutos del 5 de marzo de 2012, tal petición fue rechazada. Estructuran el recurso en función de dos extensos apartados. En el primero (relativo al traslado de observaciones y cargos no. [...]) formulan 12 agravios por violación de normas sustantivas y uno de procesales. En el segundo (referente al traslado de observaciones y cargos no. [...]) aducen tres por quebranto de disposiciones sustantivas y uno de procesales. Sin embargo, por la forma en que se resuelve, se analizará solo el primero de los motivos por razones procesales. Se aclara, si bien los recurrentes, como noveno motivo argüido en el apartado primero, aducen violación de normas procesales, cierto es que en realidad el reproche se corresponde con uno por violación de normas sustantivas, al referirse, según lo aducen, a un hecho que la sentencia "...en su fundamentación", tiene por probado.

**III.- Primero** (decimosegundo del recurso). Acusan falta de motivación respecto de los pronunciamientos administrativos cuya extensión se solicitó. El cargo expresamente dice: *"Como hemos visto en el motivo anterior, la sentencia omitió referencia alguna a los oficios DGT-134-09, DSC-098-2010 y al fallo TFA 567-P-2006 de las 8 horas del 21 de diciembre de 2006 en que invocaba la extensión del artículo 116 CPCA. En consecuencia, ha incurrido en la violación procesal por falta de motivación a que se refiere el artículo 137) 1) d) CPCA, la cual invocamos."*

**IV.-** Al respecto, debe indicarse que sustentar el reproche en las razones expuestas en otro cargo, incluso, de distinta naturaleza, no resulta conforme con la técnica debida que demanda el recurso de casación, lo que, en principio, posibilitaría desestimarlos. Sin embargo, aún y cuando los recurrentes precisan una eventual falta de motivación respecto de la homologación solicitada al tenor del canon 116 del CPCA, cierto es que al hacerlo en función de una desatención, más preciso aún, falta de pronunciamiento en la sentencia respecto de tal pedimento, en realidad el reproche se

corresponde con el vicio de incongruencia. En consecuencia, el examen del cargo será desde esa óptica.

**V.-** Referente al indicado principio, en forma reiterada se ha dicho que este vicio se produce cuando existe una contradicción entre lo que solicitan las partes al momento de formular su pretensión (en las etapas que el CPCA lo permite) y lo que en definitiva es resuelto por el órgano jurisdiccional en el dispositivo del fallo. Las consideraciones realizadas para fundamentar la sentencia pasan a un segundo plano, sin que den lugar a la patología que se comenta. En esencia, esta se puede presentar cuando se omite pronunciamiento sobre algún extremo sometido a debate (mínima petita), se otorga más de lo rogado (ultra petita), lo resuelto no guarda correspondencia con lo peticionado (extra petita), o bien, porque contiene disposiciones contradictorias.

**VI.-** A partir de lo anterior, resulta necesario precisar en dos aspectos relevantes. El primero, lo establecido en la norma 116 del CPCA, y lo que sobre la figura que en aquella se regula, por lo novedosa, ha señalado la doctrina nacional. La disposición en cuestión está ubicada en el Título VI "Terminación del proceso", Capítulo I "Otros modos de terminación". Tal enunciado, de manera expresa señala: "...1) *Durante el transcurso del litigio, la parte principal podrá solicitar que se equiparen en lo judicial, total o parcialmente, los efectos de la resolución administrativa firme y favorable, siempre que esta última haya recaído sobre la misma conducta o relación jurídico-administrativa discutida en el proceso, aunque no haya sido destinataria de sus efectos, se trate de partes distintas o no haya intervenido en el procedimiento administrativo en el que se produjo. | 2) Cualquiera de las partes remitirá al Tribunal de juicio, para su conocimiento, la copia del texto expreso de lo actuado o resuelto en sede administrativa. | 3) La Administración contará con un plazo máximo de ocho días hábiles para remitir, a la autoridad judicial, la comunicación del texto indicado; dicho plazo será contado a partir del día siguiente a la adopción del acto firme con incidencia en las pretensiones del interesado. En caso de omisión, cualquier sujeto legitimado tendrá la facultad de hacerlo antes o durante la realización de la audiencia preliminar o del juicio oral y público. | 4) Recibida la comunicación, la autoridad judicial dará*

audiencia inmediatamente, a las partes por el plazo de cinco días hábiles. | 5) Dentro de los ocho días hábiles posteriores a la conclusión de la audiencia indicada en el apartado anterior, la autoridad judicial acogerá la referida equiparación con fundamento en lo resuelto por la Administración. Asimismo, la denegará en forma motivada, cuando no verse sobre la misma conducta o relación jurídico-administrativa o cuando lo resuelto en la vía administrativa sea sustancialmente disconforme con el ordenamiento jurídico. En este último caso, la petición se denegará, sin que ello implique prejuzgar sobre la validez del acto que se pretende equiparar; para ello, deberá acudirse a otro procedimiento o proceso.” (El subrayado no es del original). Conforme lo establecido en el mandato 112 del CPCA, ese mecanismo posibilita la terminación anticipada del proceso, de tal suerte que, la resolución que así lo disponga, “...tendrá autoridad de cosa juzgada.”, agrega esta Sala, material. Como se indicó, siendo una figura novedosa, resulta de interés lo que ha precisado la doctrina nacional, que este órgano acoge y agrupa respecto de los siguientes aspectos: 1) Denominación. Puede llamarse “equiparación judicial”, precisa esta Cámara, “de los efectos de la resolución administrativa en favor de un tercero”. 2) Concepto. El término “resolución administrativa” comprende como tal a esta y a los acuerdos. En el inciso 5) de la norma, se sustituye el término “resolución” por el de “acto”, que en ese contexto es mucho más amplio. 3) Objetivo. La equiparación en lo judicial, total o parcialmente, de los efectos del acto, es decir, los que hagan o sean propios de la identidad en la conducta o relación jurídica cuestionadas. Esta figura también resulta plenamente aplicable, cuando en un proceso por omisión o inactividad administrativa, se cumplan los requisitos establecidos en el precepto jurídico de comentario. 4) Características del acto administrativo. Ha de ser externo, favorable, firme y recaído sobre la misma conducta o relación jurídico-administrativa discutida en la causa. Puede ser anterior al proceso o acaecer durante el transcurso de este. Debe provenir de la misma Administración demandada en el asunto, y dictado a favor de un tercero, sea, de quien es ajeno al proceso judicial. 5) Solicitante de la equiparación. La parte principal, pues es la que podrá requerir la equiparación. 6) Momento para solicitarla. Durante el

transcurso del litigio sin resolver, sea, aquél en el que no ha habido pronunciamiento de fondo. 7) Deberes y obligaciones de las partes. Se les asigna un deber genérico de poner en conocimiento el texto expreso de lo resuelto o actuado en sede administrativa. Como obligación específica de la Administración, hacerlo en el plazo máximo de ocho días, aunque no se establece sanción ante su incumplimiento. Cuando la norma alude a la Administración como la obligada a dar parte en la sede judicial de lo resuelto administrativamente, *"...debe entenderse referida a la Administración activa, y no al ente fiscalizador o a su representante judicial (Procuraduría General de la República, por ejemplo)"*. 8) Órgano ante quien se presenta. No se restringe al Tribunal de juicio, en virtud de lo establecido en el inciso 3) de la norma *"...a la autoridad judicial,..."*. Puede serlo ante el juez tramitador, el conciliador o ante el Tribunal de juicio *"...En la segunda hipótesis, el conciliador deberá remitir el expediente de inmediato al tramitador."* 9) Trámite y efectos de resolución. a) Recibida la comunicación, la autoridad judicial dará audiencia inmediatamente a las partes, por el plazo de cinco días hábiles. b) De resultar procedente, la autoridad judicial acogerá la equiparación con fundamento en lo resuelto por la Administración, extendiendo al proceso, total o parcialmente los efectos de la resolución. c) El auto-sentencia producirá cosa juzgada material. d) Si la equiparación fue parcial, en lo que no hubiere sido reconocido y se mantenga por tanto como pretensión latente, se continuará el proceso. e) En cuanto a la improcedencia de la equiparación, *"...Se trata de una valoración jurisdiccional que exige de un pronunciamiento debidamente motivado, con indicación clara de por qué no existe la misma conducta o relación jurídica, o por qué se presenta la disconformidad con el Ordenamiento Jurídico. Nótese que no es suficiente cualquier infracción jurídica, por leve que fuera, para denegar la equiparación. Será necesaria una "disconformidad sustancial" con el ordenamiento. Una que provoque invalidez plena, de las que no puedan ser subsanadas o convalidadas en vista de la grave violación, por forma o fondo, del bloque de legalidad..."*. f) La equiparación es improcedente, si el acto dictado en sede administrativa está cuestionado a través de los medios legales pertinentes, en esa sede o jurisdiccionalmente. g) *"...si después de admitida en firme la*

*equiparación, sobreviene la nulidad o anulación posterior del acto originario cuyos efectos se extendieron, sólo a través del proceso de revisión podrá replantearse el pronunciamiento judicial pasado en calidad de cosa juzgada material, siguiendo las reglas contenidas en el artículo 154 del CPCA.”*

**VII.-** El segundo aspecto, es lo acaecido en este proceso respecto de la equiparación solicitada. 1) En la demanda, dentro de un aparte "**1.2.3. Segundo argumento: la supuesta distribución asimilable a dividendos habría estado exenta por haber sido distribuida, en primer lugar, a una sociedad de capital domiciliada en Costa Rica**", subparte "**A) La creación de un requisito inexistente como presupuesto de la exención del artículo 18 LISR**", con referencia al oficio DGT-698-2007 de 8 de mayo de 2007, los representantes legales de la actora estimaron que procedía "*...la aplicación de lo previsto en el artículo 116.1) del Código Procesal Contencioso*", que transcribieron en lo de su interés. Seguidamente, de manera expresa indicaron "*...Así lo solicitamos.*". Luego, en el acápite "**1.2.4 Tercer argumento: la sociedad a la que se le condonó la cuenta por cobrar es una sociedad residente en Estados Unidos, por lo que le aplica la exención del artículo 61 LISR**", en un aparte denominado "**La interpretación diversa para otros casos**", reproducen el inciso 1) del cardinal 116 del CPCA, indicando (por las razones que expusieron) que lo resuelto por el TFA en el fallo no. 567-P-2006, debía ser aplicado a este caso, peticionando "*...que se equipare el tratamiento dado en el caso citado al del presente caso, de conformidad con el citado artículo 116 CPCA.*" 2) En la contestación de la demanda, el representante estatal se refirió a tales pedimentos, externando el por qué, en su criterio, no debían ser atendidos. 3) Luego, el apoderado especial judicial de la actora, refiriéndose a la contestación de la demanda, en virtud de la audiencia que en tal sentido le otorgó el juez tramitador, manifestó que "*...Como prueba nueva en relación con la extensión de la resolución administrativa a terceros a que se refiere el artículo 116 CPCA, adjuntamos copia del Oficio DGT-134-09 de 17 de marzo de 2009, emitido en un procedimiento de consulta tributaria de conformidad con el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios...*" También, con

referencia a la exención del artículo 61 de la LISR, indicó: *"...Asimismo, con la demanda invocamos el fallo del Tribunal Administrativo 567-P-2006 de las 8 horas del 21 de diciembre de 2006, en el que sostiene que para efectos del artículo 20, inciso g) de la Ley de Zonas Francas, el concepto de "beneficiario potencial" de las utilidades producidas por la empresa de zona franca sólo debe tomarse en cuenta el socio directo de la empresa y no la matriz última del grupo económico, en clara contradicción con lo que resolvió para este caso."* 4) En la audiencia preliminar, en la admisión de prueba, el apoderado especial judicial de la actora ofreció como nueva, entre otras, los oficios DGT-134-2009, DGT-698-2007, la resolución AU-01-R-08-2009 y el fallo del Tribunal Fiscal Administrativo, no. 567-P-2006, pero indicó de manera expresa, que lo era a los efectos del numeral 116 del CPCA. *"...y luego, hay unos oficios de la Dirección General de Tributación 134 2009, 698 2007, una resolución que confirma el DGT 134 2009, y un fallo del Tribunal Fiscal"*. Continuó el representante de la actora, *"estos tienen que ver con el argumento de que hay algunos temas que se resolvieron en nuestro caso, que la Administración y el propio Tribunal está resolviendo en sentido contrario a favor de otros contribuyentes, para efectos del artículo 113 del Código Procesal Contencioso, esas resoluciones las estamos, 116 perdón, del Código Procesal, estamos ofreciendo esos documentos, esas resoluciones."* (Transcripciones de esta Sala. Registro de las 10:04:45 horas a las 10:05:53 horas). 5) En la audiencia del juicio oral y público, el apoderado especial judicial de la actora, en su alegato de apertura o exposición de la teoría del caso, en lo de interés, indicó: *"La Administración Tributaria, como ha quedado constando en autos, por ... de la propia Administración y por otros precedentes que hemos traído también a colación, y por eso hemos pedido la extensión del artículo 116 del Código Procesal, en ningún momento se pide la demostración, que no solo el que va a recibir los dividendos sea residente en los Estados Unidos, sino que también además el último de su cadena, sea residente en los Estados Unidos. Eso no se pide, de hecho ... forma expresa la Administración ha dicho, eso, ese requisito no existe. Sin embargo a **la actora** le han aplicado ese requisito, generando un rechazo de esta evidentísima exención, en el remoto caso que se pudiera considerar que hubo hecho generador.*

*Estos son los argumentos centrales en cuanto este ajuste, que es el ajuste más importante, porque es el que representa el pago de una suma de dinero muy alta para la compañía,..."* (Transcripción de la Sala. Registro de las 09:29:40 a las 09:30:35). Luego, en el aparte de conclusiones, el representante estatal indicó: *"...Por razones... ni siquiera voy a referirme a la pretensión de que se aplique el artículo 116, porque no ha habido un solo alegato medianamente fundamentado de cuál es el caso, que quiere traerse, ya resuelto por la Administración de aplicarlo analógicamente a la situación que aquí se está discutiendo"* (Transcripción de la Sala. Registro de las 13:27:05 horas a las 13:27:30 horas). Finalizada la deposición del representante del Estado, y advierte esta Sala, antes de que se diera por terminada la audiencia, el apoderado especial judicial de la actora solicitó la palabra y manifestó: *"Una pequeña duda, no más. Este tema de la extensión de los efectos de otros casos similares, no tenía claro dónde se ubicaba dentro de este debate. Supongo que era en la fase de conclusiones. Yo no se si se podría permitirme 3 minutos para .... esos documentos, en qué consisten,"*, a lo que quien presidió la audiencia le respondió: *"En realidad ya estaríamos dando por concluido la audiencia. Tenemos alegatos que básicamente se plantearon en cada caso, pues que se tomarían en consideración."* (Transcripción de la Sala. Registro de las 13:28:41 horas a las 13:29:28 horas). 6) En la sentencia, considerando III, aparte 2), punto a), de interés, el Tribunal indica las razones por la que, a su juicio, no es de aplicación el DGT-698-2007 de 8 de mayo de 2007 de la Dirección General de Tributación Directa, estimando el rechazo de tal petitoria. Sin embargo, como cierre de ese apartado se consignó: *"...En este caso, a manera de comentario, cabe considerar que el proceso establecido en el ordinal 116 del Código Procesal Contencioso Administrativo lo es de naturaleza especial, y no propiamente uno ordinario como se planteó en este asunto, empero, es lo cierto, que puede considerarse que al permitir el proceso de conocimiento una mayor discusión y valoración de lo alegado, renunciando implícitamente la actora al procedimiento especial y sumario estipulado, este Tribunal decidió abordar su análisis que, como ya se expuso, no es de recibo."* (Transcripción de esta Sala. Registro de las 16:17:06 horas a las 16:17:36 horas). Luego, en el punto b)

siguiente, retomando lo expuesto con anterioridad respecto del numeral 116 ídem, y lo considerado en este nuevo aparte, se emite pronunciamiento respecto del por qué tampoco resulta aplicable la instrucción DG-SISC/011-2003.

**VIII.-** Resulta claro que a lo largo del proceso, y de manera inequívoca, la parte actora adujo la aplicación de la norma 116 del CPCA, entre otros, respecto de la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, TFA 567-P-2006 de las 8 horas del 21 de diciembre de 2006, de la que se aportó copia certificada (folios 209 a 238 del expediente judicial). Sin embargo, el juez tramitador ni el Tribunal de juicio atendieron tal solicitud en forma debida, aunque de alguna suerte, el segundo sí lo hizo respecto del oficio DGT-698-2007, así como de la instrucción DG-SISC/011-2003, tal y como se reseñó en el considerando anterior. A juicio de esta Sala, contrario a lo externado por el Tribunal, es claro que no se está ante un proceso de "*naturaleza especial*" en los términos que, "*...a manera de comentario*", lo consideró, sino de un procedimiento a seguir respecto de esa novedosa figura introducida por el CPCA. Así, conforme a lo estatuido en el precepto 116 ídem, ante la solicitud contenida en la demanda y lo argüido por el apoderado especial judicial de la actora en la audiencia preliminar, el juez tramitador debió, en principio, aclarar lo peticionado respecto de los documentos aportados (independientemente de que hubiesen sido aducidos como prueba nueva), al indicar el apoderado especial judicial de la actora, de manera expresa, que lo eran a los efectos de la referida disposición. Debe tenerse presente que el CPCA introduce la audiencia preliminar para la preparación del juicio oral y público; acto en el cual se pretende lograr la resolución de los aspectos formales (no de fondo) del proceso, salvo excepciones previas que, resultando procedentes, le pongan fin. Por su naturaleza, se le reconoce como una actividad procesal de complejo contenido, básicamente para tres actuaciones de gran interés práctico; sanear, abreviar y ordenar el proceso. En tal sentido, obsérvese que el procedimiento instituido en la norma de comentario, es preciso en cuanto a que: 1) La parte principal, "*Durante el transcurso del litigio*", podrá solicitar que se equiparen en lo judicial, total o parcialmente, los efectos de una resolución administrativa (inciso 1). Para ello, tal apartado impone un análisis previo o

de admisibilidad, toda vez que la resolución cuyos efectos se pretenden equiparar, se reviste de cuatro características; externo, firme, favorable y recaída sobre la misma conducta o relación jurídico-administrativa discutida en el proceso. 2) Recibida la comunicación, *"...la autoridad judicial dará audiencia inmediatamente, a las partes por el plazo de cinco días hábiles."* (inciso 4), y dentro de los ocho días hábiles posteriores a la conclusión de esa audiencia, debe pronunciarse acogiendo la equiparación con fundamento en lo resuelto por la Administración, o denegándola *"...en forma motivada, cuando no verse sobre la misma conducta o relación jurídico-administrativa o cuando lo resuelto en vía administrativa sea sustancialmente disconforme con el ordenamiento jurídico."* (inciso 5). Además, debe agregarse que, de haber mediado en su oportunidad tal pronunciamiento interlocutorio, el auto que contiene esa decisión resultaría impugnabile mediante el recurso de revocatoria, a tenor de lo establecido en el mandato 132, incisos 2) y 3) del CPCA.

**IX.-** En otro orden de ideas, resulta oportuno evidenciar que, habiéndose admitido varios documentos como prueba nueva en la audiencia preliminar (se aclara, lo que no enerva el deber de atender la solicitud de equiparación, más aún, no justifica la desatención de lo establecido en el artículo 116 idem), el juez tramitador dio traslado al Estado conforme lo establecido en el inciso 2) del artículo 50 del CPCA. Sin embargo, en la sentencia, el Tribunal no se pronunció sobre su admisibilidad, tal y como lo preceptúa esa disposición: *"...sobre su admisibilidad se resolverá en sentencia"*. Tratamiento distinto resultaría en caso de haberlos presentado después de la audiencia preliminar, pues solo podrían ser valorados por el órgano jurisdiccional *"...en caso de ser admitidos como prueba para mejor resolver."*

**X.-** Como ya lo ha señalado esta Sala, es claro que por las exigencias del nuevo régimen procesal (reducción de plazos, fases de oralidad, pronunciamientos en forma inmediata, etc.) las sentencias, en tesis de principio, deben ser una manifestación sucinta, concreta, específica sobre el objeto del proceso. Aún y cuando se dejara de lado una rigurosidad o exceso de formalismo, hay aspectos que no pueden soslayarse o entender que ceden ante los nuevos postulados. Ejemplo de ello, la congruencia por

infra petita del fallo en los términos ya explicados, respecto del cual es el propio legislador quien, en respeto a ese principio procesal (numeral 119, inciso 1) del CPCA), da el carácter imperativo a tal formalidad de los fallos, sean orales o escritos, pues no hizo distinción en tal sentido.

**XI.-** Por lo anteriormente expuesto, a juicio de esta Cámara, la sentencia incurre en el vicio específico de incongruencia, al omitir pronunciamiento respecto de la solicitud de equiparación en este proceso, al menos, del fallo del TFA no. 567-P-2006, de las 8 horas del 21 de diciembre de 2006, conforme se solicitó en la demanda y se reiteró en las audiencias preliminar y de juicio, se reitera, del que se presentó copia certificada. Incluso, máxime que el Juez quien presidió la audiencia del juicio oral y público, ante la consulta del apoderado especial judicial de la actora, respecto del momento para sustentar la solicitud de equiparación, le manifestó “...*Tenemos alegatos que básicamente se plantearon en cada caso, pues que se tomarían en consideración.*”.

**XII.-** De importancia, a los efectos anulatorios de este fallo, resulta pertinente retomar el tema en cuanto a que, en un correcto proceder, debió mediar pronunciamiento interlocutorio por el juez tramitador, con la posibilidad de que fuera cuestionado lo resuelto (acogiendo o denegando la equiparación) mediante el recurso ordinario de revocatoria (canon 132, inciso 2) o 3) del CPCA), y no quedar a expensas únicamente del recurso extraordinario de casación, que se restringe al cuestionamiento del fallo final propiamente. Lo anterior, conllevaría a que, además de la anulación del fallo, como en efecto se dispondrá, a tenor de lo establecido en el precepto 150, inciso 1) del CPCA, habría que indicar la etapa a la que deban retrotraerse los efectos. Sin embargo, siendo que como en su oportunidad la parte actora no alegó y requirió del citado funcionario el pronunciamiento respectivo, consintió y en consecuencia le precluyó tal posibilidad. Ahora bien, en otro orden de ideas, aún cuando esta Sala en algunas ocasiones ha dispuesto la anulación parcial, y por ende, el reenvió del asunto al Tribunal de origen para que se pronuncie sólo respecto de algún extremo en particular, en este asunto ello no resulta factible, habida cuenta que el pronunciamiento sobre la equiparación solicitada deviene en necesario e ineludible, ante la incidencia directa que,

respecto de la determinación de la obligación tributaria tendría un eventual acogimiento de esa equiparación.

**XIII.-** Por lo anterior, al encontrarse el vicio de incongruencia, se impone acoger el recurso, anular el fallo recurrido, ordenándose el reenvío al Tribunal a fin de que dicte nueva sentencia conforme a derecho corresponde (cardinal 150 inciso 1) del CPCA). Por la forma en que se resuelve, se omite pronunciamiento en cuanto a los restantes cargos.

**POR TANTO**

Se declara con lugar el recurso. Se anula el fallo recurrido. Se ordena el reenvío del expediente al despacho de origen, para que lo dicte de nuevo conforme a derecho.

**Anabelle León Feoli**

**Luis Guillermo Rivas Loáiciga**

**Román Solís Zelaya**

**Óscar Eduardo González Camacho**

**Carmenmaría Escoto Fernández**

RMONGE