

EXP: 01-000412-0161-CA

RES: 000187-F-2005

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.- San José, a las quince horas cuarenta y cinco minutos del treinta de marzo del año dos mil cinco.

Proceso contencioso administrativo -especial tributario-, establecido por **"A.C.A.T. S.A."**, representada por su apoderado generalísimo sin limitación de suma, Carlos Enrique O.Z., funcionario bancario; contra **"EL ESTADO"**, representando por su procurador adjunto Omar Rivera Mesén, abogado. Las personas físicas son mayores de edad, casados y vecinos de San José.

RESULTANDO

1º.- Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó la parte actora planteó demanda especial tributaria, a fin de que en sentencia se declare: "1.- Que es nula, por falta de fundamentación, la resolución N° 101-P-2001, emitida por el Tribunal Fiscal Administrativo a las 9:30 horas del 18 de abril del 2001; en cuanto confirmó parcialmente la Resolución N°AGC/A-013-99, emitida por la Dirección General de Tributación mediante resolución de las 10:30 horas del día 10 de febrero del año 1999, siendo esta última confirmatoria de la Resolución N°AGC/R-164-98, emitida por la misma Dirección General de Tributación a las 10:00 horas del 30 de setiembre de 1998; que, a su vez, confirmó el Traslado de Cargos N°FGC-098-98, de fecha 13 de julio de 1998, referente al Impuesto sobre la Renta, período fiscal 95, y en el cual se determinó un aumento en el impuesto, con respecto al declarado, de 25.385.512.00 colones." 2. Subsidiariamente solicita: "Que no es conforme a Derecho, por

infringir el Ordenamiento Jurídico, la resolución N°101-P-2001, emitida por el Tribunal Fiscal Administrativo a las 9:30 horas del 18 de abril del 2001; en cuanto confirmó parcialmente la Resolución N°AGC/A-013-99, emitida por la Dirección General de Tributación mediante resolución de las 10:30 horas del día 10 de febrero del año 1999, siendo esta última confirmatoria de la Resolución N°AGC/R-164-98, emitida por la misma Dirección General de Tributación a las 10:00 horas del 30 de setiembre de 1998; que, a su vez, confirmó el Traslado de Cargos N°FGC-098-98, de fecha 13 de julio de 1998, referente al Impuesto sobre la Renta, período fiscal 95, y en el cual se determinó un aumento en el impuesto, con respecto al declarado, de 25.385.512.00 colones. 3.- Adicionalmente, para ambas pretensiones: Que en caso de haberse pagado alguna suma por concepto de impuestos, intereses, multas o recargos, al dictarse las anulación o dejarse sin efecto la resolución que aquí se impugna, se ordena su devolución junto con los intereses de ley. 4.- Adicionalmente, para ambas pretensiones: Que se condene al Estado al pago de las costas procesales y personales de este juicio." (sic)

2º.- El representante estatal contestó negativamente la demanda y opuso la excepción de falta de derecho.

3º.- El Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Primera, integrado por los Jueces Horacio González Quiroga, Elvia Elena Vargas Rodríguez y Joaquín Villalobos Soto, en sentencia N° 103-2004 de las 11 horas 10 minutos del 12 de marzo del 2004, **dispusó:** "Se acoge la defensa de falta de derecho y se declara sin lugar la demanda, tanto principal cuanto subsidiaria, en todos sus extremos. Son ambas costas a cargo de la actora."

4°.- El señor O.Z., en su expresado carácter, formuló recurso de casación por el fondo. Alega violación del artículos 8 de la Ley de Regulación de la Profesión de Contador Público y Creación del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica en relación con el artículo 370 del Código Procesal Civil; artículo 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; párrafo 3° del inciso F del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; artículo 181 del Código de Comercio.

5°.- En los procedimientos se han observado las prescripciones legales. Interviene en la decisión de este asunto el Magistrado suplente Álvaro Meza Lázarus.

Redacta la Magistrada León Feoli; y,

CONSIDERANDO

I.- El 16 de julio de 1998, la Fiscalización de la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes de la Dirección General de la Tributación Directa, comunicó a A.C.A.T. S.A. (A.A.T.en adelante), el "Traslado de Cargos y Observaciones Modificación a la Declaración del Impuesto sobre la Renta N° FGC-098-98", en el que fijó un aumento en ese impuesto para el período fiscal 95. Estimó, que dedujo de la cuenta de gastos administrativos, pérdidas en la venta de activos arrendados –vehículos, mobiliario y equipo en buenas condiciones por un valor menor al del mercado que al registrado en los libros-. Señaló, además, que esas pérdidas son ficticias con el fin de disminuir la cuantía de la obligación tributaria, porque algunas se originaron en ventas realizadas a empresas relacionadas y subsidiarias de la C.M.X.M. S.A. (C.M.X.M. en lo sucesivo) y M.X.M.S.y V. -S. S.A.- de la cual, A.A.T.forma parte.

La Dirección General de Tributación Directa (Tributación Directa), en resoluciones AGC/R-164-98 y AGC/A-013-99, rechazó el incidente de nulidad y la impugnación. Determinó un aumento en el impuesto por ¢25.385.512,00. Declaró sin lugar el recurso de revocatoria y admitió la apelación para ante la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, quien en resolución N° 101-P-2001 de las 9 horas 30 minutos del 18 de abril del 2001, revocó en punto a la utilidad por venta de vehículos y confirmó en lo demás. Por oficio N° AGC-AL-116-01 de 29 del mes siguiente, la Administración de Grandes Contribuyentes determinó un aumento en el impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal 95, con respecto a lo declarado, por la suma de ¢14.523.438,21. A.A.T., en este proceso, como pretensión principal, pretende, en lo medular, se declare la nulidad, por falta de fundamentación, de la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, en cuanto confirmó la N° AGC/R-013-99 de Tributación Directa, que era confirmatoria de la N° AGC/R-164-98 de la misma Dirección, que a su vez ratificó el traslado de cargos. En forma subsidia, pide se declare que esas resoluciones no son conformes a derecho, por infringir el ordenamiento jurídico. En ambas pretensiones, solicita, que en caso de haberse cancelado suma alguna, por concepto de impuestos, intereses, multas o recargos, se proceda a su devolución junto con los intereses legales; y ambas costas del proceso. El representante estatal contestó negativamente e interpuso la excepción de falta de derecho; que el Tribunal acogió, al declarar sin lugar la demanda, en todos sus extremos y condenar a la vencida al pago de ambas costas del proceso.

II.- La actora interpone recurso de casación, que esta Sala admitió sólo en lo que atañe a los motivos de fondo. Al respecto, invoca **dos** agravios.

Primero. Recrimina error de derecho en la apreciación de la certificación del contador público autorizado, visible a folios 270 y 271 del expediente administrativo, con infracción de los artículos 8 de la Ley de Regulación de la Profesión de Contador Público y Creación de Contadores Públicos de Costa Rica y 370 del Código Procesal Civil. Según indica, en ella consta que, A.A.T. durante los años 1994, 1995 y 1996, tenía un activo circulante -que detalla-, menor a los pagos que debía hacer, por lo que tenía un capital de trabajo negativo. Esta falta de liquidez, expone, la hizo acudir a medidas financieras, para poder enfrentar las deudas, pues no tenía capacidad de pago, ni crédito bancario. Pese a lo anterior, asevera, el Tribunal omitió acreditar su situación, al asegurar, en el Considerando VI, que “la actora ha afirmado a lo largo del proceso que sufría de falta de liquidez, pero en términos generales”, desconociendo, conforme consta en la certificación, que por la crisis financiera por la que atravesaba, debió vender activos –vehículos– por un precio inferior, al que indican los libros, pero atractivo dentro del mercado, para poder así honrar las deudas a un corto plazo y mantenerse dentro de su giro comercial. Las empresas “presuntamente vinculadas” y terceros a quienes se les vendió, eran clientes idóneos porque estaban arrendando los vehículos, lo que, indica, es permitido por el párrafo tercero, inciso f, del artículo 8 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Esta conducta, reitera, es básica por su condición de empresario y sujeto de crédito. Niega que intentara defraudar al fisco, pues “¿cómo se explica entonces que las empresas “presuntamente vinculadas” no tuvieran en consideración que al adquirir bienes por un precio inferior al de los libros perderían ventajas a la hora de la depreciación de dichos activos?”, “Qué

ventaja tenía la operación para las entidades “presuntamente vinculadas”, si al final no iban (sic) poder depreciar un gran importe de dinero en razón del precio de compra de los activos que era inferior al que tenían en los libros de la sociedad vendedora?”. Esas empresas, asevera, no obtendrían ningún beneficio por cuanto sólo podrían depreciar los vehículos de acuerdo al valor histórico – sea el de la compra del activo–, y no conforme con el que registran los libros de la vendedora, con lo que, las deducciones por depreciación de activos fijos depreciables, disminuirían al calcularse sobre aquella base, tal y como lo dispone el inciso f) del artículo 8 *Ibíd*em, cuya infracción protesta, en el tanto no se le permitió deducir la pérdida provocada por la venta a un precio inferior al de los libros. En todo caso, señala, el Tribunal reconoce que también hubo venta a terceros en las mismas condiciones, quedando sin sustento la afirmación de que existió una maniobra para evadir obligaciones, aplicando indebidamente el ordinal 8 del Código Tributario. Los sujetos pasivos involucrados en el hecho generador de la obligación tributaria, expresa, pueden celebrar convenios en relación con el pago del tributo o acordar una distribución distinta a la establecida en la ley, dejando de pagarla o cancelándola, en menor medida. Como estos convenios podrían afectar al fisco, en tanto, el legislador parte del criterio de la capacidad contributiva, el artículo 12 *Ibíd*em, prohíbe que se le opongan y ese es el verdadero sentido de la norma, cuya aplicación indebida en el fallo recurrido, radica en desatender, que la venta de vehículos en la forma expuesta, obedece a un problema de liquidez, para calificarlo de maniobra. **Segundo.** Arguye error de hecho en la apreciación de las hojas de trabajo, visibles a folios 8, 25, 35, 217, 218, 219 y

220 del expediente administrativo A-2, por acreditar el Tribunal, que entre ella y las empresas a las cuales vendió los automóviles, existe una "vinculación económica" por cuanto, lo único que de ahí se desprende, es la existencia de socios o personeros comunes y no que las sociedades tengan una participación accionarial común, que es la base real y cierta para determinar ese vínculo, que no ha sido afirmado ni probado. A partir de este yerro, se concluyó que hubo una "maniobra" para evadir obligaciones fiscales, desatendiendo el hecho probado según el cual, este tipo de transacciones también se realizaron con "terceros", con quienes no tenía relación. El artículo 181 del Código de Comercio, manifiesta, permite que personas distintas a los accionistas funjan como representantes de sociedades mercantiles, sin que ello implique un nexo económico. El Tribunal, repite, debió aceptar que, a raíz de la crisis de liquidez que enfrentó durante los períodos fiscales 94 a 96, se vio obligada a vender los activos en la forma en que lo hizo, por lo que, la diferencia negativa entre el valor en libros y el de venta es una pérdida deducible. Cita infringidos los artículos 8 y 12 del Código Tributario y por falta de aplicación el párrafo tercero, inciso f) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el 181 del Código de Comercio.

III.- La inconformidad de la recurrente gira alrededor de dos hechos que el Tribunal tiene por acreditados: 1) la existencia de una vinculación económica con algunas de las empresas compradoras de sus automóviles y 2) que los problemas de liquidez que afrontaba no justifican la venta de esos activos, a un precio menor del que aparece en los libros. Es así, como achaca una indebida apreciación por error de hecho en las hojas de trabajo y de

derecho en la certificación del contador público autorizado, al punto de que su proceder fue calificado de una maniobra para evadir el fisco, negándosele el derecho a deducir del Impuesto sobre la Renta las pérdidas generadas en esas ventas. Esta Sala, en reiteradas oportunidades, ha expresado que el primer yerro acaece cuando las equivocaciones en su apreciación son de orden material. El caso típico consiste en deducir de la declaración de un testigo un hecho no manifestado por éste, poner como expresada una calificación no indicada por un perito o bien extraer de un documento un contenido inexistente. En esta eventualidad, el recurrente no está obligado a señalar las normas sobre valor probatorio infringidas, pues por tratarse de un error material del juzgador, al apreciar el elemento probatorio no infringe normas de prueba sino, por el contrario, se equivoca leyendo mal o dándole un sentido contrario de cuanto consta en ellas. La expresa acusación del yerro o su constatación debidamente acusada, le basta a la Sala para tener competencia para el estudio o análisis y determinar si se dio o no el reproche planteado. El error de derecho, por el contrario, consiste en otorgarle a las pruebas un valor distinto al otorgado por el ordenamiento jurídico, o dejar de concederles el que éste les atribuye. En este caso, se ha de identificar la prueba conculcada y explicar el yerro, pero además deberá señalar las normas legales infringidas sobre el valor de los elementos probatorios mal apreciados. En ambos casos, resulta obligatorio expresar en forma clara y precisa las leyes de fondo infringidas de manera indirecta y los argumentos de cómo ello sucede, como consecuencia de la equivocada apreciación. Esto implica no sólo citar los artículos o transcribirlos, sino señalar técnicamente la violación al ordenamiento jurídico en las normas

sustantivas. Véase, entre otras, las sentencias No. 68 de las 14 horas 25 minutos de 12 de febrero y No. 678 de las 9 horas 45 minutos de 5 de noviembre, ambas de 1999.

IV.- En el caso concreto, del estudio de las hojas de trabajo, se desprende que el señor R.U.S. actuó como representante legal de varias empresas relacionadas y subsidiarias de la C.M.X.M., entre las que está A.A.T.(folios 8, 25, 218 y 219, expediente administrativo), y como apoderado generalísimo sin límite de suma de la citada Corporación (folio 217, expediente administrativo). Esto permitió a la Administración Tributaria arribar a la conclusión de que la venta de activos fue hecha "... a un grupo económico muy relacionado entre sí..." (folio 8, expediente administrativo). En igual sentido, el fallo recurrido, en el Considerando V, dispuso que: "Efectivamente la vinculación económica que le atribuye el Estado a la actora con algunas de las empresas a las cuales se le vendieron los vehículos, se fundamenta en personeros comunes y no en control accionarial, pero esa relación la estima el Tribunal suficiente para correr el velo de las formas y ver un entendimiento para favorecer a terceros en contra del erario público, por lo que... con las ventas por precios ínfimos, se ha dado una maniobra por parte de esa sociedad" (folio 184). Es evidente que no se extrajo de esos elementos probatorios algo distinto a lo consignado en ellos: la existencia de personeros comunes, de ahí que no pueda tenerse por configurado un error de hecho en su apreciación, en los términos en que se expuso en el considerando anterior, máxime si de manera expresa, se descarta el "control accionarial" que, en criterio de la recurrente, se hizo derivar de esas hojas de trabajo. Es importante

en este punto acotar, que este aspecto, no es en si mismo determinante, ni mucho menos el fundamento para rechazar la pretendida deducción por pérdidas, producto de la venta de activos a un precio menor, puesto que, en sede administrativa, el Tribunal Fiscal, expresamente le hizo ver, en la resolución cuya nulidad se pretende, que, a la luz del artículo 8, inciso f, de la Ley de Impuesto sobre la Renta, si un bien sujeto a depreciación se vende por un valor diferente al que le corresponde, esa diferencia debe incluirse como pérdida deducible o ingreso gravable, sin que ese valor pueda ser menor al contable registrado que, sin duda, refleja la depreciación de la que se ha beneficiado. No descartó el que se pudieran enajenar por un precio menor, pero, para ello, era pertinente que se probara la razón o circunstancia para ese proceder. Bajo esa perspectiva, es que la actora peticiona en esta sede, se le reconozca como justificante, el problema de liquidez que afrontó, entre otros, en el período fiscal objeto de recalificación, lo que pretende, a su vez, demostrar con la certificación del contador público autorizado, indicando, que el Tribunal al no darle valor probatorio que legalmente le corresponde, incurrió en un error de derecho en su valoración; sin embargo, este reproche tampoco se ajusta a lo sucedido. Contrario a lo afirmado, en el fallo recurrido se hace referencia expresa al problema financiero, que para aquel entonces enfrentaba la empresa, de donde se obtiene que ningún perjuicio se causó, en caso de que ese extremo no se hubiere hecho derivar de aquella certificación. El verdadero motivo por el que el Tribunal no aceptó la deducción practicada, es que la falta de liquidez, no puede justificar, para efectos fiscales, la venta de vehículos a un precio menor al del valor de mercado y al que aparece en sus registros. La Sala

participa de lo resuelto, por cuanto, tal y como se desprende del artículo 8 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los gastos deducibles son taxativos (números clausus), lo cual supone, la necesidad de determinar la congruencia, entre las deducciones que se practican para determinar la base imponible y el hecho imponible mismo. Así, en el inciso f, párrafo tercero, permite incluir como ingreso gravable o pérdida deducible, la enajenación de bienes tangibles, sujetos a depreciación, por cualquier título y por un valor distinto del que les corresponda a la fecha de la transacción. En el caso bajo estudio, A.A.T. tenía como giro comercial el alquiler, entre otros, de vehículos. Por la naturaleza del bien, tenía derecho a una deducción por depreciación, que fue incluso modificada en su porcentaje y plazo, atendiendo a un deterioro mayor en razón del arrendamiento. Si bien la norma citada permite deducir como pérdida la venta de un activo por un precio menor al que le corresponde, ello ha de entenderse sujeto a aquellos casos en que se justifique ese proceder, mismo que aquí no fue acreditado por cuanto lejos de comprobarse que estuvieran en malas condiciones, se acreditó el buen estado que tenían, además de que algunos de sus compradores eran a ese momento los arrendatarios, sin dejar de lado el vínculo mercantil que los unía. Con esas ventas, a un precio menor al que aparece registrado en los libros e inferior al valor de mercado, es indudable que se disminuían sus utilidades y, con ello, su carga impositiva. Cabe advertir, aunque resulte ajeno al tema objeto de debate, que las compradoras se beneficiaban en tanto adquirirían un bien por debajo de su valor real, sin tener impedimento alguno para revalorarlo como parte de sus activos de forma tal que no se afectara su carga tributaria.

V.- Acorde con lo expuesto, al margen de la relación empresarial que la actora tuviera con las empresas compradoras, o la existencia de representantes comunes, lo cierto es que, la falta de liquidez que invoca para justificar el precio por el que vendió los vehículos, no constituye una pérdida deducible que pueda incidir en la determinación de la obligación tributaria, de ahí que no sea oponible al fisco. Bajo esta perspectiva, el Tribunal en uso de la facultad que tiene de apreciar la prueba al amparo del principio de realidad económica, llegó a la conclusión de que lo actuado es una maniobra tendiente a disminuir la carga tributaria, afirmación que, para efectos de rechazar la nulidad de las resoluciones recurridas, es a la postre intrascendente, pues, se reitera, que el argumento central: la falta de liquidez, no autoriza la deducción pretendida, no fue eficazmente combatida en el recurso.

VI.- En mérito de lo expuesto, al no haberse cometido las infracciones en la valoración de la prueba, se debe declarar sin lugar el recurso, con sus costas a cargo de la parte que lo interpuso (artículo 611 del Código Procesal Civil).

POR TANTO

Se declara sin lugar el recurso, con sus costas a cargo de la recurrente.

Anabelle León Feoli

Luis Guillermo Rivas Loáiciga

Román Solís Zelaya

Óscar Eduardo González Camacho

Álvaro Meza Lázarus

Rec: 197-04

Kattia