

**EXP: 07-000244-0161-CA**

**RES: 000950-F-S1-2010**

**SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.** San José  
a las nueve horas cincuenta minutos del doce de agosto de dos mil diez.

Proceso contencioso administrativo -especial tributario- tramitado en el Tribunal Contencioso Administrativo, por **DERIVADOS DEL MAÍZ ALIMENTICIO SOCIEDAD ANÓNIMA**, representada por su apoderado generalísimo sin límite de suma, Carlos Alberto Salas Bolaños, contador público, vecino de Alajuela; contra el **ESTADO**, representado por su procurador tributario, Juan Luis Montoya Segura, abogado, vecino de San José. Las personas físicas son mayores de edad y casados.

### **RESULTANDO**

**1.-** Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, la sociedad actora estableció proceso contencioso administrativo -especial tributario-, cuya cuantía se fijó en la suma de quinientos cincuenta y ocho millones cuatrocientos noventa y dos mil seiscientos noventa y dos colones, a fin de que en sentencia se declare: *"A) Que por ser contraria a derecho parcialmente, se deje sin efecto la resolución identificada con el número 223-2007-P dictada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, a las catorce horas del cinco de junio del dos mil siete, notificada a la actora el día veintiocho de junio del 2007, por medio de la cual se confirma la resolución*

determinativa número **DT10R-038-06** de las 09:00 horas del 30 de marzo del 2006, emitida por la Dirección General de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes. B) Que se condene al Estado al pago de ambas costas de este proceso.”

**2.-** El ente estatal contestó conforme a folios 119 a 159 e interpuso las excepciones de falta de derecho y prescripción; así como la expresión genérica de "*sine actione agit.*"

**3.-** El Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Octava, integrada por los Jueces Isaac Amador Hernández, Eduardo González Segura y Carlos Espinoza Salas, en sentencia no. 28-2009-S-VIII de las 16 horas 20 minutos del 17 de abril de 2009, dispuso: "*Se rechaza la excepción sine actione agit; se rechaza por el fondo la defensa de prescripción, se acoge la excepción de falta de derecho invocada por el Estado demandado, y en consecuencia, se declara sin lugar la presente demanda especial tributaria, debiendo confirmarse las actuaciones impugnadas. Son ambas costas del proceso a cargo del actor vencido.*"

**4.-** El apoderado especial judicial de la accionante formula recurso de casación indicando expresamente las razones en que se apoya para refutar la tesis del Tribunal.

**5.-** En los procedimientos ante esta Sala se han observado las prescripciones de ley. Interviene en la decisión de este asunto la Magistrada Suplente Ana Isabel Vargas Vargas.

**Redacta la Magistrada Escoto Fernández**

## **CONSIDERANDO**

**I.-** En el año 2005 la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes realizó dos traslados de cargos a la empresa Derivados del Maíz Alimenticio S.A. (en adelante DEMASA) al considerar como incompletas e ilegales, las declaraciones correspondientes al período fiscal 2001 por concepto de retenciones del impuesto sobre las remesas al exterior, por lo que procedió a determinar y ajustar su monto con base en el canon 52 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante L.I.R.). En razón a lo anterior, la contribuyente, presentó un reclamo administrativo, el cual se declaró sin lugar. Contra tal decisión DEMASA presentó los recursos de revocatoria y apelación en subsidio ante el superior en grado. El primero fue rechazado por la Dirección General de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes, mientras que el segundo se acogió en parte, por el Tribunal Fiscal Administrativo (en lo sucesivo T.F.A.), revocándose en relación a la tarifa aplicable, la cual -expresó-, debe ser de un 25% y no de un 30% como lo disponía el acto impugnado. No obstante lo anterior, DEMASA consideró que se había producido una violación al debido proceso, pues el T.F.A. había variado el cargo que se le imputaba y en ningún momento le realizó el traslado respectivo, por lo que se le impidió ejercer su defensa en torno a la nueva imputación realizada por ese Jerarca Impropio; por lo cual presentó ante el Tribunal Contencioso Administrativo un Proceso Especial Tributario. Solicita se deje sin efecto la resolución no. 223-2007-P dictada por el T.F.A. por ser contraria a derecho y se condene al Estado al pago de ambas costas del proceso. La Procuraduría General de la República, en su carácter de representante del Estado, se apersona al proceso y opone las

excepciones de prescripción, falta de derecho y la expresión genérica de "*sine actione agit*". El Tribunal Contencioso Administrativo, acogió la excepción de falta de derecho y rechazó las restantes con lo que declarara sin lugar la demanda, imponiéndole al actor vencido, el pago de ambas costas del proceso.

**II.-** Inconforme con lo resuelto, la parte perdidosa presenta recurso de casación contra la sentencia, emitida por el Tribunal Contencioso Administrativo. Formula dos agravios por violación directa y uno por violación indirecta de ley por error de hecho. **Primero:** alega indebida aplicación de los artículos 124 y 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante C.N.P.T.) y el 132 de la Ley General de la Administración Pública (en adelante L.G.A.P.), con lo que, en su criterio, se conculcaron los numerales 39 y 41 de la Constitución Política, que recogen la garantía del debido proceso. Señala, que los preceptos 124 y 144 del C.N.P.T. son el fundamento legal con el que cuenta la Administración para iniciar de oficio, procedimientos administrativos de determinación tributaria; y, que tal normativa le impone a la Administración la obligación de conducir el procedimiento "*trasladándole las observaciones o los cargos que le formulen*"; añade, los juzgadores de lo contencioso-administrativo consideraron que el Tribunal Fiscal Administrativo se encuentra facultado para modificar casuísticamente la calificación realizada por la Administración Tributaria, afirmación que tilda de ilegal porque desconoció el principio de intimación que debe regir en el procedimiento administrativo. Expresa, al no intimarse se violentó el debido proceso y el acto dictado deviene en nulo. **Segundo:** acusa falta de aplicación del artículo 182 de la L.G.A.P. transgrediéndose, de la misma forma, los cánones 158 incisos 2, 214, 216, 221

y 239 de la L.G.A.P. manifiesta también, indebida aplicación del principio del debido proceso. Argumenta, con base en el apartado 182 de la L.G.A.P., el juez no puede declarar de oficio la invalidez del acto, salvo cuando se trate de infracciones sustanciales relativas al sujeto, procedimiento o la forma en los casos donde debe hacerlo y, que, con dicha normativa el juzgador tenía la obligación de declarar la nulidad del acto que determinó el ajuste tributario en perjuicio de DEMASA por existir un quebranto al debido proceso y al principio de intimación. Agrega, el no aplicar la norma referida implica la violación del cardinal 158 inciso 2) de la L.G.A.P. el cual dispone que el acto administrativo será nulo si presenta disconformidades con el ordenamiento jurídico. **Tercero:** invoca violación indirecta de ley por error de hecho en la apreciación probatoria, específicamente, la prueba mal valorada atañe al contrato de búsqueda de clientes en el exterior suscrito por DEMASA y las normas sustantivas, en su criterio, violadas son los numerales 1 y 52 de la L.I.R. Explica, el contenido del contrato consistió en la búsqueda en el exterior de posibles clientes para los activos productivos de la división de pan de DEMASA. Manifiesta, el servicio objeto de contratación no guarda relación con el territorio costarricense; y, por tal razón no puede ser considerado de fuente costarricense. Señala que la verdad que se desprende del contrato, cuyo valor como prueba documental se encuentra en el artículo 369 del Código Procesal Civil es que el servicio de búsqueda de clientes en el exterior es un servicio de fuente extraterritorial pues se presta en forma integral en el exterior. Transcribe parte del párrafo final el artículo 1 de la L.I.R. específicamente lo que debe entenderse por renta. Considera, es un error de hecho que se haya

interpretado que el contrato de búsqueda de clientes versaba sobre bienes en Costa Rica, pues tal contratación no abarca ningún servicio asociado con los bienes situados en territorio nacional. Expresa, el ordinal 52 de la L.I.R. establece que el impuesto sobre remesas al exterior resultará aplicable en relación con toda la renta o beneficio de fuente costarricense destinada al exterior. De seguido explica, el Tribunal incurrió en error a la hora de valorar el contenido del contrato y concluyó que éste abarca los bienes situados en este país, cuando tal conclusión no guarda apego con la realidad.

**III.- Consideraciones generales en torno a la garantía del debido proceso y al principio de intimación.** De acuerdo con el fundamento de los agravios presentados por la recurrente, resulta conveniente referirse de manera general al debido proceso y específicamente abordar algunas cuestiones respecto al traslado de cargos o intimación. El debido proceso es un derecho complejo, conformado por una serie de elementos o sub-principios, tales como intimación e imputación de cargos, defensa, acceso al expediente administrativo, a formular agravios y ofrecer pruebas, derecho a la contradicción y a la mediación, debida fundamentación de la resolución administrativa, a recurrir dichas resoluciones, entre otros. De interés particular para la resolución de esta litis, resulta necesario analizar los alcances que contiene el principio de intimación. Cuando la Administración inicia de oficio un procedimiento a alguna persona -física o jurídica- debe señalarle de manera expresa, precisa y particularizada los hechos o conductas que se le atribuyen, así como las posibles consecuencias jurídicas que le causaría de resultar ciertos; lo anterior es lo que se entiende por el Principio de Intimación. Nótese que es

una exigencia para la Administración detallar claramente los hechos y conductas que se le reputan a un sujeto. Lo anterior con el fin de que éste prepare adecuadamente su defensa y no llegue desprovisto de las pruebas y argumentos necesarios para refutar lo que se le atribuye, o bien para garantizar que son únicamente esos hechos o conductas los que se entrarán a conocer dentro del procedimiento y no otros nuevos para los cuales no estaba preparado a debatir. Ahora bien, es necesario, que la administración describa las posibles consecuencias jurídicas que le acarrearían esos hechos o conductas si se demuestran que son ciertas. Se dice posibles consecuencias, debido a que es perfectamente dable que en el desarrollo del proceso los efectos jurídicos que se preveían sufran algún tipo modificaciones en razón a los elementos fácticos que se tuvieron por demostrados dentro del procedimiento respectivo, lo cual implicaría un cambio en las consecuencias legales que al inicio del proceso -antes de analizarse adecuadamente- se habían previsto como posibles. Lo anterior se da, por sencilla razón de que el procedimiento administrativo tiene como objeto encontrar la verdad real de los hechos, de modo que una vez establecidos claramente éstos o las conductas que se le atribuyen a una persona, en el cause normal del procedimiento, si se llegase a comprobar que las circunstancias no se dieron de la forma como la Administración las había contemplado y por ende los efectos jurídicos que en su momento se le advirtieron al administrado como posibles -o al contribuyente, si se tratase de un procedimiento tributario- no llegasen a suceder, por la razón de que surgieron otros hechos que fueron debidamente discutidos dentro del desarrollo del iter procesal, aquellas consecuencia jurídicas pueden variar sin

que se violenten los derechos fundamentales. Así las cosas, si bien, no necesariamente habrá correspondencia entre lo que se intimó al inicio y lo que finalmente se disponga, siempre habrá correlación entre los hechos probados y las consecuencias jurídicas que se deriven de aquellos.

**IV.-** Respecto al primer agravio, la casacionista expresa que la aplicación de los ordinales 124 y 144 del C.N.P.T violentaron los cánones constitucionales 39 y 41, de los que -por interpretación armónica- surge el principio del debido proceso, garantía de la cual estima se violentó la debida imputación de cargos. El Tribunal Contencioso Administrativo, refiriéndose al supuesto quebranto que alega el recurrente a la garantía constitucional del debido proceso, expresó lo siguiente: *"considera este órgano colegiado que sí hubo pronunciamiento razonado por el fondo sobre la prueba aportada al expediente, contrario a lo que afirma la parte actora, así como la motivación requerida para valorar su aplicación a los elementos de la litis, de tal forma que no encuentra este Tribunal que se hayan producido actuaciones administrativas que incurran en violación a la garantía constitucional del debido proceso, como lo alega la actora. Por otra parte, no constituye una violación a las reglas del debido proceso la calificación hecha por el Tribunal Fiscal Administrativo, de la naturaleza de la labor encargada por la actora a la empresa Desvan Development SA, por cuanto el citado órgano juzgador, acorde con los alcances del Artículo 158 del Código Tributario, posee la competencia para emitir fallos de plena jurisdicción, con fundamento en lo cual, tiene también la potestad de ejercer efectivo contralor (sic) de legalidad y de fiscalización de las actuaciones que en sede administrativa dispongan los distintos órganos que ejercen función*

*de Administración Tributaria, pudiendo casuísticamente modificar tanto las actuaciones propias de la labor determinativa como la calificación hecha en primera instancia por la Administración Tributaria.”* (Folio 205 y 206). Esta Sede, discrepa de lo argumentado por DEMASA. Tal como se indicó en el considerando tercero, la intimación conlleva la descripción de los hechos y las conductas, lo cual reconoce la actora que se le detalló por cuanto le explicaron que los hechos que se investigaban eran la contratación que había realizado con la empresa extranjera para la búsqueda de clientes, y el segundo elemento que lleva la intimación es la descripción de las posibles consecuencias legales, las cuales, de la propia redacción de la aquí recurrente, se evidencia hizo la Administración Tributaria al indicarle que consideraban que a tales hechos debía aplicárseles la tarifa residual del numeral 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo anterior evidencia que al contribuyente se le garantizó el trámite de intimación, el cual al no estar de acuerdo lo impugno. Y, al conocer el Tribunal Fiscal Administrativo, concluyó que de los hechos que arrojó el procedimiento administrativo no procedía imponer la sanción que se había propuesto, porque lo que claramente se demostró fue, que lo producido era un servicio de asesoramiento técnico, el cual está grabado por ley en un 25%. Es importante tener claro que los hechos han sido los mismos, y que lo sucedido fue que producto del análisis que se les realizó, se llegó a la conclusión de que se debía modificar la calificación legal que en un inicio se le había otorgado. De acuerdo a lo plasmado en el considerando anterior, resulta normal que se dé una diferencia entre lo intimado al inicio y lo dispuesto al final del procedimiento administrativo, pues en primer término lo único que se tiene es

una presunción, la cual puede ser desvirtuada o no en el transcurso del procedimiento, al haberse demostrado o no, con las pruebas aportadas, las circunstancias o hechos que permitieron desentrañar la verdad real y variar por ende la multa, sanción, o -en este caso en particular- la tarifa que eventualmente se podría imponer de darse lo denunciado. Por lo anterior, esta Sala considera que el Tribunal Contencioso actuó de manera correcta, al declarar la inexistencia de las violaciones al Debido Proceso, que se le pretendieron imputar al Tribunal Fiscal Administrativo, toda vez que estas no ocurrieron, razón por la cual no se produce ni una indebida aplicación de los artículos 124 y 144 del C.N.P.T., ni tampoco se vulneran los cánones constitucionales 39 y 41; de igual forma, en lo atinente al cardinal 132 L.G.A.P. no se evidencian vicios que produzcan lo considerado por la parte, de ahí que se procederá rechazar este agravio.

**V.-** Como segundo agravio, manifiesta el recurrente que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo no aplicó el numeral 182 L.G.A.P. que impone la obligación al juzgador de declarar, aún de oficio, la invalidez de un acto cuando se trate de infracciones sustanciales relativas al sujeto, procedimiento o la forma. Agregó, que en el caso concreto el juzgador estaba en la obligación de aplicarlo y declarar la nulidad del acto que decretó el ajuste tributario a DEMASA por ser violatorio al debido proceso y al derecho de defensa; pero que al no hacerlo, se violentaron por indebida aplicación los numerales 158 inciso 2, 214, 216, 221 y 239 de la L.G.A.P. Al respecto, esta Cámara estima no se ha quebrantado lo dispuesto en el artículo 182 de la ley de cita, toda vez que como se ha desarrollado en el considerando anterior, no existe ninguna vulneración al

debido proceso, así las cosas, la norma que señala la recurrente no debía aplicarse como ésta sugiere. Tampoco se da el quebranto de los ordinales 158 inciso 2, 214, 216, 221 y 239 de la L.G.A.P. En razón a lo anterior procederá a rechazarse el reproche aducido.

**VI.-** Finalmente, alega la reclamante que se valoró erróneamente la prueba referente al contrato de búsqueda de clientes en el exterior suscrito por DEMASA, ya que los verdaderos alcances del contrato se traducen en la efectiva prestación de un servicio que no guarda ningún vínculo con el territorio costarricense, razón por la que no puede ser considerada como fuente producida en Costa Rica, por lo anterior -estima- se violentan los cánones 1 y 52 L.I.R. Añade que el valor probatorio de dicho contrato se encuentra en el precepto 369 del Código Procesal Civil. El Tribunal, al valorar el contrato estimó lo siguiente: *"el contrato pactado entre la empresa actora y Desvan Development, constituye uno de los llamados por la Ley, Casos especiales de rentas de fuente costarricense, tipificado en el Artículo 55 inciso h) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que literalmente dispone: "Artículo 55.- Casos especiales de rentas de fuente costarricense. Sin perjuicio de las reglas establecidas en el artículo anterior se considera de fuente costarricense: (...) h) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios, dietas, gratificaciones que paguen o acrediten empresas o entidades domiciliadas en el país a miembros de directorios, consejos u otros organismos directivos que actúen en el exterior, así como todo pago o crédito por asesoramiento técnico, financiero, administrativo y de otra índole que se les preste desde el exterior a personas domiciliadas en el país". Siendo por lo tanto sujeto efectivamente, a cumplir con*

*el pago del impuesto a las remesas al exterior que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, genéricamente en su artículo 52 y puntualmente en el numeral 55 inciso h). para los suscritos juzgadores, la remuneración pagada por la empresa actora a la sociedad Desvan Development, radicada en Panamá, constituye el pago de una comisión u honorario a dicha empresa, por el asesoramiento en la modalidad de otra índole que establece dicha norma, no siendo correcto lo alegado por la actora en cuanto a que el porcentaje que procede aplicar es del (15%), contenido en el antepenúltimo párrafo del artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que regula por completo otros supuestos, pero sí acertado el criterio aplicado finalmente por el Tribunal Fiscal Administrativo, precisamente en la resolución impugnada, ya que la tarifa que en derecho corresponde aplicar por la remesa producto de la negociación pactada entre ambas empresas es la del 25% contemplada en el artículo 59 penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta..." (Folios 201 y 202).*

La cláusula tercera del contrato suscrito por la empresa actora y Desvan Development (visible a folio 121 del tomo 2 del expediente administrativo) indica, en lo que interesa para la solución del caso, que: *"DEMASA" como contraprestación obligada por la realización del servicio prestado, pero únicamente en el evento de que llegue a realizarse efectivamente la Venta de los Negocios Pan a uno o varios terceros contactados originalmente por "EL PRESTADOR", pagará a éste en concepto de honorarios, una suma que ascenderá al 6.34% del precio total al que se lleve a cabo la Venta de los Negocios de Pan.*" Para la Sala es preciso indicar que el supuesto de hecho establecido en el penúltimo párrafo de la Ley de referencia es claro al indicar

que se pagará una tarifa del 25% en aquellos casos donde se pacte un asesoramiento técnico-financiero o de otra índole. Si se compara ese supuesto de hecho con lo que tuvo por demostrado el Tribunal Contencioso Administrativo respecto a que (folio 183), DEMASA acordó con la empresa extranjera Desvan Development S.A un asesoramiento sobre cuáles podrían ser los eventuales clientes que estarían interesados en comprar bienes de la actora, se llega a concluir que lo convenido no es otra cosa, que un asesoramiento denominado “de otra índole”, por el cual debe sujetarse al pago de la tarifa del 25% que establece el artículo 59 L.I.R. en su penúltimo párrafo. La Sala, por ende, no encuentra ninguna interpretación indebida en la que incurriese el Tribunal Contencioso al momento de analizar el contrato suscrito por la recurrente.

**VII.-** Por las razones mencionadas, procede rechazar el recurso de casación e imponer sus costas a la promovente (precepto 611 C.P.C.).

### **POR TANTO**

Se rechaza, el recurso de casación, son sus costas a cargo de la promovente.

**Anabelle León Feoli**

**Luis Guillermo Rivas Loáiciga**

**Román Solís Zelaya**

**Óscar Eduardo González Camacho**

**Ana Isabel Vargas Vargas**

JVARGASQU/MCAMPOS