

Sala Primera de la Corte

Resolución Nº 01843 - 2025

Fecha de la Resolución: 19 de Diciembre del 2025 a las 10:54

Expediente: 17-001604-1027-CA

Redactado por: Damaris María Vargas Vásquez

Clase de asunto: CONOCIMIENTO

Analizado por: SALA PRIMERA

Texto de la Resolución



Exp. 17-001604-1027-CA

Res. 001843-F-S1-2025

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las diez horas cincuenta y cuatro minutos del diecinueve de diciembre de dos mil veinticinco.

Proceso de conocimiento incoado por **CLOROX DE CENTROAMÉRICA SOCIEDAD ANÓNIMA**, cédula jurídica 3-101-007273, contra el ESTADO. El representante de la actora es Edward Lawley Thomas, ciudadano británico, cédula de residencia 182600069810, en su condición de Presidente con facultades de apoderado generalísimo sin límite de suma, y actúan Adrián Torrealba Navas, José María Oreamuno Linares y Modesto Vargas Castillo, en condición de apoderados especiales judiciales; y, al **ESTADO** lo representa la Procuradora Paula Azofeifa Chavarría. Ambas partes presentaron recurso de casación contra la sentencia 2024003044, dictada a las veintidós horas con treinta y seis minutos del nueve de mayo del dos mil veinticuatro, por la Sección Sexta del Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, integrado por las personas juzgadoras Daniel Aguilar Méndez, Cynthia Abarca Gómez y Silvia Consuelo Fernández Brenes

Redacta la magistrada Vargas Vásquez;

CONSIDERANDO

I. El representante de la sociedad presentó demanda en la que explicó, CLOROX DE CENTROAMERICA, S.A., es una empresa que se dedica a la actividad de comercialización y fabricación de productos de limpieza, para el mercado nacional y extranjero, así como a su importación y exportación. Señaló, parte de las ventas se dan previa importación de los productos, mientras que otra parte se realizan a clientes en terceros países sin que las mercancías ingresen a territorio aduanero nacional. En su escrito, en la que hace referencia a varias actuaciones de la Autoridad Tributaria, en un primer punto detalló, la actora declaró como gravables todos los ingresos de los periodos 2009 y 2010, aun aquellos procedentes de bienes que no ingresaron directo al territorio costarricense. Dijo, declaró como deducibles los gastos relacionados con dichos ingresos. Adujo, desde el inicio del procedimiento determinativo, Clorox alegó que cometió un error al declarar y autoliquidar los impuestos de esta manera, pues, de acuerdo con el criterio de territorialidad que rige la Ley del Impuesto sobre la Renta, tales ingresos no son gravables, y consecuentemente, tampoco lo son los gastos relacionados con dichos ingresos. Explicó, con fundamento en el artículo 130 CNPT, que permite solicitar una rectificación a favor del contribuyente cuando ha autoliquidado erróneamente en su perjuicio, solicitó se rectificara la declaración del período 2009 para que se aceptara una determinación que excluyera todos los ingresos y gastos extraterritoriales. Asimismo, con fundamento en el artículo 123 CNPT y en el artículo 77 del entonces vigente Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación (hoy artículo 65 del Reglamento de Procedimiento Tributario), que permite igualmente determinar de oficio a favor del fiscalizado, solicitó que en todo caso se determinara de oficio en el sentido dicho. En el segundo acápite hizo referencia al ajuste en el costo de ventas por rechazo al ajuste por precios de transferencia. Adujo, éste no fue arbitrario, pues se basó en una aplicación técnicamente irreprochable del principio de libre competencia, reconocido tanto en la legislación norteamericana como en las propias interpretaciones sobre la legislación costarricense de la Dirección General de Tributación, contenidas en las Directrices 20-03 y DGT-742-08. Acusó, el Tribunal Fiscal reconoce la doctrina y normativa de precios de transferencia, pero luego no hace el menor análisis sobre si el ajuste realizado por la actora respeta el principio de libre competencia o no; simplemente, dice que es un acuerdo entre particulares que afecta al fisco y por tanto debe rechazarse. Sostuvo, esa es la noción más primitiva y arbitraria de aplicar el artículo 12 del Código Tributario, referido simplemente a que un contribuyente no puede pactar con un no contribuyente que pague lo deuda que la ley hizo nacer en cabeza del primero. Reprochó, no es esto lo que dice la Directriz 20-03 ni el Reglamento de Precios de Transferencia, ni las Directrices de la OCDE. Insistió, el

Tribunal Fiscal parece entender que la Administración puede hacer un ajuste a un precio por no ser de libre competencia si esta causa un perjuicio fiscal, pero también entiende que puede hacer un ajuste a un precio que es de libre competencia, si causa un perjuicio fiscal. Como tercer aspecto, se refiere a la imposición de la sanción y señaló que, aun en el improbable caso de que se determine que la razón de fondo la tiene la Administración Tributaria, tanto en el tema de las ventas extraterritoriales como en el ajuste de precios de transferencia, aduce, resulta evidente, debe reconocerse la existencia de una causa eximente de responsabilidad por error de prohibición o de Derecho. Como cuarto aspecto refirió una errónea compensación del crédito a favor de la demandada, del 2010, respecto de la obligación tributaria determinada de oficio para el 2009. Explicó, en la resolución determinativa se estableció un crédito a favor de la actora por 457.550.803,00 colones, por el ajuste de precios de transferencia del 2010, ese monto contenía un error, el cual se trató de enmendar en las resoluciones liquidatorias y de compensación, estableciéndolo en la suma de 137.265.241 colones. Acusó, esa corrección no pudo hacerse por la vía de la enmienda de un "error material", sino que había que recurrir al trámite de la lesividad o de nulidad evidente y manifiesta. Presentó las siguientes pretensiones: "...A. PRINCIPAL Solicito que en sentencia: 1. Se declare la nulidad absoluta de las siguientes resoluciones en cuanto al ajuste determinativo en el costo de ventas del período fiscal 2009 y en el tanto rechazaron la petición de que se determinara de oficio, o se aceptara la rectificación de la declaración del impuesto sobre la renta del período fiscal 2009, en el sentido de excluir de la renta bruta declarada los ingresos por ventas extraterritoriales realizados por CDCA, así como de excluir de los gastos deducibles declarados el porcentaje obtenido al relacionar las rentas no gravables con las rentas totales: a) Resolución identificada como AU10R-052-13 de las 14 horas 30 minutos del 17 de mayo de 2013 de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, que resolvió el recurso de revocatoria contra la resolución determinativa identificada como DT10R13012 de las 9 horas del 28 de noviembre del 2012, de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, la cual deberá ser anulada también como consecuencia. b) Resolución identificada como TFA-451-2014 de las 12 horas con 30 minutos del 19 de agosto del 2014, dictada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo. c) Resolución COMP-OF-10-R-002-2014 de las 8 horas del 28 de noviembre de 2014 de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales. d) Resolución AU-10R-009-15 de las 9 horas del 6 de marzo del 2015, emitida por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales. e) Resolución identificada como T.F.A. 066-2016 de las 14 horas del 16 de febrero de 2016 dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo. 2. Se declare una nueva determinación de oficio de la obligación tributaria del período fiscal 2009 del impuesto sobre la renta en los siguientes términos por cualquiera de los métodos que se indican con letras a), b) y c), pudiendo los montos que se indican variar en función de los montos que en relación con cada rubro se determine con base en la prueba pericial evacuada en autos o en ejecución de sentencia, sea por la propia jurisdicción contenciosa o por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales de la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda: a) Renta bruta: Resultado de restar del ingreso por venta de bienes (33.174.254.639 colones) el monto correspondiente a ingresos extraterritoriales no gravables, por la suma de 13.797.394.117 colones; sumar ingresos por intereses y rendimientos financieros por 2.087.904.631 colones y otros ingresos por 85.056.331, restar devoluciones y descuentos por 6.386.728.662, y restar 61.764 colones de ingresos no gravables previamente declarados para un total de ingresos gravables por 15.163.031.058 colones. Costo de venta: la suma de 9.617.590.625 colones. Gastos y otras deducciones: la suma de 4.628.001.640 colones, resultante de aplicar el porcentaje de 51.27% como no deducible a los gastos generales y de administración, gastos de ventas y distribución, otros gastos financieros y otras deducciones y a los gastos no deducibles declarados, con excepción de los gastos por diferencial cambiario, que se deducen íntegramente. Renta neta: la suma de 917.438.793 colones. Impuesto: 30% sobre la renta neta, sea la suma de 275.231.638 colones (o bien, la suma que se determine con base en la prueba pericial evacuada en autos o en ejecución de sentencia, sea por la propia jurisdicción contenciosa o por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales de la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda). b) Renta bruta: Resultado de restar del ingreso por venta de bienes (33.174.254.639 colones) el monto correspondiente a ingresos extraterritoriales no gravables, por la suma de 13.797.394.117 colones; sumar 153.541.073 por intereses y rendimientos financieros y otros ingresos por 85.056.331, restar devoluciones y descuentos por 6.386.728.662, y restar 61.764 colones de ingresos no gravables previamente declarados para un total de ingresos gravables por 13.228.667.500. Costo de venta: la suma de 9.617.590.625 colones. Gastos y otras deducciones: la suma de 2.705.798.977 colones resultante de aplicar el porcentaje de 51,05% como no deducible a los gastos generales y de administración, gastos de ventas y distribución, otros gastos financieros y otras deducciones y a los gastos no deducibles declarados, con excepción de los gastos por diferencial cambiario, que no se deducen ni total ni porcentualmente por haber sido neteados con los ingresos por diferencial cambiario. Renta neta: la suma de 905.277.898 colones. Impuesto: 30% sobre la renta neta, sea la suma de 271.583.369 colones, o, bien, la que se determine con base en la prueba pericial evacuada en autos o en ejecución de sentencia, sea por la propia jurisdicción contenciosa o por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales de la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda. c) Renta bruta: Resultado de restar del ingreso por venta de bienes (33.174.254.639 colones) el monto correspondiente a ingresos extraterritoriales no gravables, por la suma de 13.797.394.117 colones; restar la suma de 1.065.875.3144 colones por proporción no gravable de ingreso por diferencial cambiario por estar asociada a rentas extraterritoriales); sumar otros ingresos por 85.056.331, y restar devoluciones y descuentos por 6.386.728.662, y restar 61.764 colones de ingresos no gravables previamente declarados para un total de ingresos gravables por 14.097.155,744 colones. Costo de venta: la suma de 9.617.590.625 colones. Gastos y otras deducciones: la suma de 3.652.669.939 colones, resultante de aplicar el porcentaje de 51,05% como no deducible a los gastos generales y de administración, gastos de ventas y distribución, otros gastos financieros y otras deducciones y a los gastos no deducibles declarados, incluyendo los gastos por diferencial cambiario. Renta neta: la suma de 826.895.180 colones. Impuesto: 30% sobre la renta neta, sea la suma de 248.068.554 colones (o, bien, la que se determine con base en la prueba pericial evacuada en autos o en ejecución de sentencia, sea por la propia jurisdicción contenciosa o por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales de la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda). 3. De no aceptarse la deducibilidad de la parte del costo de ventas correspondiente a su aumento por la política de precios de transferencia, al impuesto determinado por cualquiera de los métodos indicados en el punto 2 deberá agregarse una suma equivalente al 30% de 30.134.469 (monto equivalente al ajuste de precios de transferencia del costo de ventas relacionado con ventas locales), a saber, 9.040.340,70 colones. 4. Se declare la nulidad absoluta de las siguientes resoluciones correspondientes al procedimiento administrativo sancionador: a) Resolución Sancionadora número Infrac-DT10R-

131-12 14:00 horas del 28 de noviembre del 2012 emitida por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales. b) Resolución Infrac.AU10R-103-14 de las 13:30 del 17 de setiembre del año 2014 emitida por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales. c) Fallo TFA-299-2015 de las 9:00 horas del 18 de agosto del 2015, emitido por el Tribunal Fiscal Administrativo. 5. Se ordene la devolución de lo pagado de más por mi representada como resultado tanto de su declaración autoliquidación del 2009 del impuesto sobre la renta como del ajuste en dicho período realizado por las resoluciones indicadas en los numerales 1 y 4 de esta pretensión, con sus correspondientes intereses calculados desde cada pago y hasta su efectiva devolución. 6. En caso de oposición del Estado, que se le condene al pago de ambas costas de este proceso. B. SUBSIDIARIA PRIMERA En caso de que se rechacen los numerales 1, 2 y 3 de la pretensión principal, solicito que en sentencia: 1. Se declare la nulidad absoluta de las siguientes resoluciones en cuanto al ajuste en el costo de ventas del período fiscal 2009: a) Resolución identificada como AU 10R-052-13 de las 14 horas 30 minutos del 17 de mayo de 2013 de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, que resolvió el recurso de revocatoria contra la resolución determinativa identificada como DT10R13012 de las 9 horas del 28 de noviembre del 2012, de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, la cual deberá ser anulada también como consecuencia. b) Resolución identificada como TFA-451-2014 de las 12 horas con 30 minutos del 19 de agosto del 2014, dictada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo. c) Resolución COMP-OF-10-R-002-2014 de las 8 horas del 28 de noviembre de 2014 de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales. d) Resolución AU-10R-009-15 de las 9 horas del 6 de marzo del 2015, emitida por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales. e) Resolución identificada como T.F.A. 066-2016 de las 14 horas del 16 de febrero de 2016 dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo. 2. Se declare la nulidad absoluta de las siguientes resoluciones correspondientes al procedimiento administrativo sancionador: a) Resolución Sancionadora número Infrac-DT10R-131-12 14:00 horas del 28 de noviembre del 2012 emitida por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales. b) Resolución Infrac.AU10R-103-14 de las 13:30 del 17 de setiembre del año 2014 emitida por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales. c) Fallo TFA-299-2015 de las 9:00 horas del 18 de agosto del 2015, emitido por el Tribunal Fiscal Administrativo. 3. Se ordene la devolución de lo pagado de más por mi representada como resultado del ajuste en el período fiscal 2009 realizado por las resoluciones indicadas en los numerales 1 y 2 de esta pretensión principal, con sus correspondientes intereses calculados desde cada pago y hasta su efectiva devolución. 4. En caso de oposición del Estado, que se le condene al pago de ambas costas de este proceso. C. SUBSIDIARIA SEGUNDA En caso de que se rechacen las pretensiones anteriores, solicito que en sentencia 1. Se declare la nulidad absoluta de las siguientes resoluciones correspondientes al procedimiento administrativo sancionador: a) Resolución Sancionadora número Infrac-DT10R-131-12 14:00 horas del 28 de noviembre del 2012 emitida por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales. b) Resolución Infrac.AU10R-103-14 de las 13:30 del 17 de setiembre del año 2014 emitida por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales. c) Fallo TFA-299-2015 de las 9:00 horas del 18 de agosto del 2015, emitido por el Tribunal Fiscal Administrativo. 2. Se declare la nulidad absoluta de las siguientes resoluciones en cuanto reconocen como crédito a favor de mi representada del período 2010 del impuesto sobre la renta únicamente la suma de 137.265.241 colones, debiendo mantenerse el crédito de 457.550.804 determinado en la resolución determinativa identificada como DT10R13012 de las 9 horas del 28 de noviembre del 2012, de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales: a) Resolución COMP-OF-10-R-002-2014 de las 8 horas del 28 de noviembre de 2014 de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales. b) Resolución AU-10R-009-15 de las 9 horas del 6 de marzo del 2015, emitida por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales. c) Resolución identificada como T.F.A. 066-2016 de las 14 horas del 16 de febrero de 2016 dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo. 3. Se ordene la devolución de lo pagado de más por mi representada como resultado de las resoluciones indicadas los puntos 1 y 2 de esta pretensión subsidiaria, con sus correspondientes intereses calculados desde cada pago y hasta su efectiva devolución. 4. En caso de oposición del Estado, que se le condene al pago de ambas costas de este proceso...". El Estado contestó negativamente la demanda, opuso la excepción de falta de derecho. En sentencia 2024003044 de las veintidós horas con treinta y seis minutos del nueve de mayo del dos mil veinticuatro, acogió parcialmente la defensa de falta de derecho opuesta por el Estado, declaró parcialmente con lugar la demanda en los siguientes términos: "a) Se dispone: 1) La nulidad absoluta parcial de los siguientes actos: Resoluciones de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, a saber: DT10R-130-12 de las 09:00 horas del 28 de noviembre de 2012 y AU10R-052-13 de las 14:30 horas del 17 de mayo de 2013, y la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo N° 451- 2014 451-2014 de las 12:30 horas del 19 de agosto de 2014. Esta nulidad se declara únicamente en tanto en dichos actos se desconoció el ajuste en el costo de ventas (por concepto de margen de precio de transferencia contenido en el asiento contable CP00122231 con fecha 30 de junio de 2009) en la declaración del impuesto sobre las utilidades de la contribuyente, para el período fiscal 2009, y 2) La nulidad absoluta en la totalidad de los siguientes actos: Resoluciones de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, a saber: COMP-OF-10-R-002-2014 de las 08:00 horas del 28 de noviembre de 2014, AU10R-009-15 de las 09:00 horas del 06 de marzo de 2015, Infrac.DT10R-131-12 de las 14:00 horas del 28 de noviembre de 2012, e Infrac.AU10R-103-14 de las 13:30 horas del 17 de setiembre de 2014 y las resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo N° 066-2016 de las 14:00 horas del 16 de febrero de 2016 y TFA-299-2015 de las 09:00 horas del 18 de agosto de 2015. - De conformidad con los artículos 171 LGAP, 39.2 y 131.1 CPCA, este pronunciamiento es declarativo y retroactivo a la fecha de las conductas anuladas, sin perjuicio de derechos adquiridos de buena fe. - b) Se ordena al Estado proceder con la devolución a la contribuyente de los siguientes importes: ₡321,237,028.00 cancelado el día 03 de octubre de 2014, ₡501.424.062,00 pagado el 03 de diciembre de 2014, y ₡ 154.190.865,25 cancelado el 31 de agosto de 2015. Asimismo, se condena al Estado al pago del interés legal establecido en el artículo 58 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que deberá computarse desde la fecha en que se efectuó la cancelación de las mencionadas sumas, hasta su efectivo pago; cuya liquidación deberá efectuarse en la etapa de ejecución de sentencia. Por último, se ordena a la Administración vencida proceder con la devolución al estado de cuenta tributaria de CLOROX DE CENTROAMÉRICA SOCIEDAD ANÓNIMA, los créditos fiscales aplicados por la Administración Tributaria para compensar oficiosamente la cuota tributaria adicional que ha sido anulada en el presente asunto - Se condena al Estado al pago de las costas. Sobre este extremo, pone nota el juzgador Aguilar Méndez. - En los demás extremos solicitados y no concedidos expresamente, téngase entonces por denegados al resultar jurídicamente improcedentes". Disconformes, tanto el Estado como la parte actora presentan recurso de casación.

Recurso de la parte actora

II. En su escrito, la actora recurrente solicitó la celebración de la audiencia oral señalada en el ordinal 142 del CPCA. En el caso concreto no se observa que dicho trámite sea pertinente, toda vez que ya expuso en forma detallada sus argumentos y conclusiones. Así las cosas, siendo que el Código de rito dispone que el señalamiento para dicha audiencia es facultativo del órgano que conoce del recurso de casación, se rechazará la solicitud planteada

III. En el **único** motivo de casación acusa violación directa del ordenamiento jurídico por indebida aplicación de los artículos 13 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional y 8.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y, como consecuencia, falta de aplicación de los artículos 1 y 6 ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Sostiene en el presente caso no puede hablarse de una jurisprudencia de la Sala Constitucional, pues la resolución 2022-023955 de las 16:42 horas del 12 de octubre de 2022 es aislada. Discrepa de la aplicación de la posición de la Sala Constitucional porque, en su criterio, se trataba de situaciones en que una empresa domiciliada en Costa Rica -generalmente bancos- realizaban inversiones de capital en el exterior, obteniendo intereses. En concreto, dice, pese a que el capital se invertía en el exterior, se partió de que este había tenido su origen en la actividad económica del banco en Costa Rica. Aduce, en el caso en análisis, el supuesto de hecho es sustancialmente diferente: en los periodos fiscales 2009 y 2010, la Clorox International Company, que es una compañía residente en los Estados Unidos, le vendía los productos a Clorox de Centroamérica en Costa Rica y le emitía las facturas correspondientes; parte de lo que compraba Clorox de Costa Rica se importaba y se vendía en Costa Rica, pero, aduce, otra parte, sin embargo, no entra a Costa Rica, sino que desde aquí se coordinaba la venta y los bienes pasaban de Estados Unidos a otros países de Centroamérica. Sostiene, son supuestos distintos por lo que resulta improcedente la aplicación realizada por el Tribunal.

IV. El Tribunal sobre este punto explicó, que la cuestión debatida consiste en determinar si las rentas obtenidas por una empresa domiciliada en Costa Rica -como es el caso de CDCA- a partir de la compra y venta de bienes localizados en el exterior se encuentran o no sujetas al impuesto sobre las utilidades, en virtud del alcance del principio de territorialidad, tal cual se establecía en la versión vigente -a la fecha de los hechos de la demanda- del artículo 6 inciso ch) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que disponía lo siguiente: - "...Artículo 6º.- Exclusiones de la renta bruta. No forman parte de la renta bruta: [...] ch) Las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior, aunque se hubieren celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país..." Hizo referencia a la jurisprudencia de esta Cámara, sobre el alcance y aplicación de esta hipótesis de no sujeción, en la que se ha establecido un énfasis interpretativo en la fuente originaria de los recursos que se utilizan para generar esos réditos (principio de vinculación a la fuente), entendiéndose que es esto y no otra cosa, el aspecto delimitador para comprender cuándo se ha generado una renta no gravable producto de "*contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior*", celebrados o ejecutados en el país. También reseñó el análisis de constitucionalidad que de esta posición hiciera la Sala en las sentencias 2022-023955 de las 16:42 horas del 12 de octubre de 2022 y 2024-3887 de las 09:25 horas del 14 de febrero del 2024. En cuanto al punto concreto explicó que el supuesto de hecho valorado por la Administración Tributaria y que ataca la accionante, se encuentra contenido dentro de la conclusión a la que arriba la Sala Constitucional en la medida que la decisión administrativa cuestionada se sustentó, en lo fundamental, en que los ingresos eran gravables "*...pues son producto de la actividad principal desarrollada por la intervenida en nuestro país, siendo que el concepto de renta de fuente costarricense va más allá de una referencia geográfica al territorio costarricense, sea, abarca los casos en que la actividad generadora de renta está involucrada directamente con la infraestructura económica de nuestro país, como en efecto ocurre en el presente caso, siendo que el flujo de rentas, proviene del ejercicio habitual de la compraventa de bienes, no del bien en sí mismo, de ahí que aun cuando los bienes no ingresen a territorio nacional, ello no quita que formen parte del giro habitual de la intervenida, por lo que son desatinadas las pretensiones de la gestionante en el sentido aludido...*" Dijo, esta identidad se trae abajo la teoría del caso de la parte actora, ya que resulta jurídicamente improcedente la tesis que ha sido sostenida, con relación a que las ventas llevadas a cabo por su defendida fuera del país no se encuentran sujetas al impuesto sobre las utilidades, precisamente, por tratarse de bienes localizados fuera del país y que no hicieron un ingreso aduanero o nacionalización, toda vez que -según el precedente constitucional- dicha cuestión no tiene incidencia alguna en la determinación del vínculo con la fuente generadora de riqueza. Por el contrario, dijo, se debe concluir que lleva razón la Administración Tributaria de considerar gravables los ingresos por esas ventas en el extranjero ya que, en efecto, es incontrovertido que CDCA es una empresa domiciliada y radicada en el país, desde donde efectúa sus operaciones y giro normal de negocios, por lo que, siguiendo el razonamiento expuesto por la Administración Tributaria - avalado en última instancia por la Sala Constitucional-, las utilidades generadas por esta deben considerarse como sujetas al ISR.

V. En cuanto a la primera arista del reproche que refiere que las sentencias citadas por el Tribunal son resoluciones aisladas, no lleva razón el recurrente. Como bien explicó el Tribunal, el artículo 13 de la Ley de Jurisdicción Constitucional y el artículo 8.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, determinan que tanto la jurisprudencia, **como los precedentes** de la jurisdicción constitucional son vinculantes erga omnes, por lo que, ambas resoluciones, emitidas en el marco de dos acciones de inconstitucionalidad distintas presentadas para el análisis de la jurisprudencia de esta Cámara, sí son vinculantes para las personas juzgadoras. En cuanto al segundo aspecto, tampoco lleva razón. Tanto en la demanda presentada por la ahora recurrente, como durante el transcurso del proceso quedó establecido que la discrepancia con lo resuelto por la Administración Tributaria, al menos en lo que respecta a este punto, radica en los alcances del concepto de extraterritorialidad. En ese sentido el Tribunal explicó, tenía razón la AT en que las ventas llevadas a cabo fuera del país se encuentran sujetas al impuesto sobre las utilidades, por ser producto de la actividad principal desarrollada por la demandada, en el tanto el concepto de renta de fuente costarricense va más allá de una referencia geográfica al territorio, el cual abarca los casos en que la actividad generadora de esa renta está involucrada directamente con la infraestructura económica en el país, estando ligada al flujo de rentas, proviene del ejercicio habitual de la compraventa de bienes y no del bien en sí mismo. Y, refirió expresamente que, con base en ese entendimiento de extraterritorialidad es que, aun y cuando los bienes objeto de venta no ingresen a territorio nacional, siguen siendo gravables, por que forman parte del giro habitual de la empresa domiciliada en Costa Rica. Así, contrario a lo que señala el casacionista, la jurisprudencia de esta Cámara, y los precedentes dictados en el marco del control de constitucionalidad, sí se aplican perfectamente al caso concreto en tanto la discusión es la misma, es decir, los alcances del concepto de extraterritorialidad. Por lo anterior, procede el rechazo del agravio.

Recurso del Estado

Motivo de forma

VI. En el **único** motivo de este tipo acusa falta de motivación. Señala, la motivación que generó la declaratoria de nulidad del ajuste por costo de ventas (precios de transferencia), es defectuosa e insuficiente y deja de lado la debida ponderación de los alegatos de la Administración Tributaria, que fueran reiterados en juicio, dando lugar a lo que se considera “un monólogo” de aceptación de la teoría del caso de la contribuyente, sin referirse nunca a porqué los alegatos de la Administración no le merecen credibilidad frente a los de la contribuyente. Dice, se ha causado con lo resuelto indefensión al Estado, en tanto si bien en los hechos probados se detalla con claridad la falta de remisión de información por parte de la contribuyente, estableciendo que fue en fase de apelación que se envió la documentación requerida, lo cierto es que en las consideraciones del Tribunal, nunca se hace alusión a esos hechos probados, ni a cómo ellos tuvieron relación con el hecho de que no se pudiera efectuar un estudio de precios de transferencia como parece exigir la resolución. Añade, se considera que la motivación resulta insuficiente, en tanto para justificar su exigencia de que la Administración debió hacer un estudio de precios de transferencia, deja de remitirse a la directriz 20-03 o a las guías de la OCDE, y plantea sin sustento alguno, que con solo una factura, un Excel y una política, era suficiente para que la Administración hiciera el estudio de precios, todo ello alejado de la ciencia y la técnica y sobre todo, de las normas que establecen los requerimientos para efectuar tal estudio, aspectos que ni siquiera por asomo se cuelan en la sentencia que se impugna. Reprocha, tampoco hizo referencia alguna a la prueba testimonial que recabó y de la cual se hicieron alegatos en conclusiones que constan al expediente, no hizo siquiera alusión a la existencia de esa audiencia de prueba ni tampoco a los alegatos que al respecto se hicieron. Sostiene, debido a esa falta de análisis alguno de los alegatos esbozados por el Estado y por la Administración Tributaria en sus resoluciones, así como a la nula referencia a la prueba testimonial, se considera que se deja en indefensión, con lo cual corresponde anular lo resuelto. En el mismo sentido, dijo, solicitó expresamente, que de considerarse que no había sido debidamente valorada la prueba por parte de la Administración, al tratarse de un vicio de procedimiento, se ordenara expresamente el reenvío y la emisión de una nueva resolución, en tanto no podría tampoco el Tribunal Contencioso en ese supuesto, resolver anulando el ajuste sin que se haya procedido con posterioridad al estudio correspondiente del caso y de la prueba. Sin embargo, acusa, tampoco hizo el Tribunal referencia alguna a la solicitud de reenvío, que, en todo caso, por los motivos que expuso sobre la falta de valoración de la prueba, era lo que procedía conforme a derecho. Indica, no puede el tribunal únicamente anular el ajuste, sin considerar que debe nuevamente analizarse el punto, ahora con la prueba que la contribuyente nunca aportó a la etapa de fiscalización.

Motivos de fondo

VII. En el **primer** motivo, quinto del recurso, aduce preterición de prueba. Acusa, el Tribunal se refiere únicamente a los alegatos de la contribuyente, y no considera el acervo probatorio que consta al expediente, tampoco hace referencia a la prueba testimonial que recabó y a los alegatos que en ese sentido se rindieron en conclusiones. Aduce, el Tribunal omite referirse al sustento de la Administración Tributaria para rechazar los alegatos de la contribuyente, mismos que en fase recursiva -cuando había aportado el estudio de precios en inglés-, hacen en el análisis de por qué no le merece credibilidad el supuesto ajuste, tomando para ello en consideración la normativa de precios de transferencia, pero, reprocha, el Tribunal ni siquiera hizo una mínima alusión, limitándose a decir que la factura, el Excel y la política eran suficientes para hacer el estudio y que la actuación de la Administración era arbitraria. Dice llamarle la atención, que este caso, que se había tramitado como de puro derecho, en el que el Tribunal como prueba para mejor resolver citó a una serie de testigos peritos que habían sido ofrecidos en su oportunidad, los interrogó y de ello ni hizo ni una escueta alusión en su resolución, a pesar de que, en las conclusiones, dice, se indicaron las inconsistencias que se evidenciaban en tales testimonios y que debieron ser abordadas en alguna forma por parte del Tribunal. Explicó, debieron tomarse en consideración los siguientes aspectos de las declaraciones de los testigos según su teoría del caso:

a) Declaración del Sr. Mario Rivera Jiménez: *El testigo ratifica el informe que rindió visible a imagen 251 a 286 del expediente judicial. Señaló que revisó el registro contable de Clorox Internacional Co. para validar el registro contable del cobro que le hizo a la actora, por ajuste por PT. Afirmó, que de la documentación que revisó estableció la trazabilidad del cobro que le hizo la casa matriz a la actora, toda vez que lo consignó en su declaración de renta al registrarse como ingreso gravable. Refirió a la nota de crédito (Anexo D) mencionado que el monto de esa nota de crédito corresponde al cobrado a la actora por el ajuste de PT. Sobre este aspecto en particular, y ante una pregunta de este Tribunal, el testigo mencionó que no puede indicar o atestiguar el origen ni el monto de esa nota de crédito. No obstante, señala que ese valor fue registrado por Clorox como un costo. Como se desprende de las anteriores referencias, la declaración el Sr. Mario Rivera se centra en indicar que en su informe buscó establecer la trazabilidad del cobro que hizo la empresa matriz a la actora por ajuste en costo de venta, señalando la declaración de la casa matriz y el balance de comprobación combinado como documentos que validan la existencia del cobro a la actora y la declaración de ese monto por parte de la casa matriz. Esta declaración lo que reafirma, desde el punto de vista de lo resuelto por la AT, es que en efecto hubo una orden de la casa matriz para que CLOROX ajustara su utilidad en un 5%. Por ende, como se estimó en los actos cuestionados se trató de una decisión de la casa matriz, impuesta a la subsidiaria. Un acuerdo entre ellas. Y llama la atención que, respecto a la pregunta del Tribunal sobre la nota de crédito, el testigo experto señaló que no puede atestiguar el origen ni el monto. Lo que resta valor a su declaración en tal extremo. En esa línea, rescatamos que los informes previamente convenidos son de verificación o de atestiguación, se refieren a un tema concreto previamente convenido con la parte que lo contrata, de ahí su alcance limitado respecto a los efectos probatorios que intenta imprimirle la parte actora.*

b) Declaración del Sr. Germán Morales Don Germán Morales *se refirió al informe técnico denominado: “Informe sobre la Revisión de los Procedimientos Previamente Acordados sobre lo Metodología de Precios de Transferencia durante el período Fiscal que inicia el 1 de julio de 2008 y concluye el 30 de junio del 2009” visible a folio 450 a 461 del tomo ii del expediente determinativo. Señaló en su declaración que realizó un informe sobre procedimientos preacordados con el cliente, en el que analizó el procedimiento seguido por la actora respecto del ajuste por PPT que tiene el grupo. En su criterio, estima que la actora aplicó correctamente la Política de Precios de Transferencia de su casa matriz. Fundamentalmente indicó que revisó las ventas de la empresa, sus gastos, para determinar si su utilidad estaba en el 5% dispuesto por la casa matriz. Por ello, como su utilidad era mayor, debió ajustar el costo de compras por los 12 meses del periodo para llevarla al 5% indicado. Esta declaración lo que reafirma, desde el punto de vista de lo resuelto por la AT, es que en efecto hubo una orden de la casa matriz para que CLOROX ajustara su utilidad en un 5%. Por ende, como se estimó en los actos*

cuestionados se trató de una decisión de la casa matriz, impuesta a la subsidiaria. Un acuerdo entre ellas. b) **Declaración del Sr. José Manuel González García.** El testigo se refirió a dos documentos, que se encuentran en el exp Adm: • *Revisión Técnica al Estudio de Precios de Transferencia del año Fiscal que Finalizó el 30 de junio de 2009*. • *Informe de atestiguamiento para efectos fiscales de abril 2014* Sobre el primer documento señaló que se le dio un Estudio de Precios de Transferencia para revisar. El objetivo era determinar si cumplía con los parámetros de la OCDE en Precios Transferencia. Concluyó que, el Estudio de Precios de Transferencia cumplía con la guía de la OCDE, pero no se le pidió decir si eran precios de mercado. Sobre el segundo informe, refirió a la revisión de los comparables utilizados en el EPT de Clorox (30 comparables) de los cuales encontró 11 que coincidían. Indicó que Clorox se encuentra en el rango intercualtil. Mencionó que el Método utilizado fue el del Margen Neto Transaccional que compara la utilidad. Así, se desprende de su declaración que el Sr. González García revisó el EPT realizado por Clorox Internacional a su subsidiaria Clorox CA, determinando que cumplía con la forma sugerida por la Guía de la OCDE, pero no determinó si eran precios de mercado, ni se le pidió realizar un EPT que compara los resultados del que fue puesto en su conocimiento por la actora. c) **Declaración del funcionario Sr. Fernando Rodríguez** El funcionario señaló que para el 2012, se utilizaba los artículos 8 y 12 del C NPT y la Directriz 20-03, para el análisis de casos relacionados con Precios de Transferencia. Que en este asunto se rechazó un aumento sobre el costo de venta que aplicó la actora, en consecuencia, se realizó un ajuste para el periodo fiscal 2009. No se vio como un asunto de precios de transferencia. La parte actora se limitó a aportar una Política de Precios de Transferencia, pero no un estudio de precios, al menos, durante la etapa de fiscalización (hasta el traslado de cargos) que fue en la que participó.” Acusa, el Tribunal nunca hace referencia a esta prueba y a los alegatos al respecto, es casi como si no se hubiera llevado a cabo, con lo cual, aduce, hay una evidente preterición de prueba y una absoluta indefensión, en tanto si el Tribunal hubiese tomado en cuenta las declaraciones y así mismo, sus falencias, no habría podido concluir que con esos tres elementos ya ampliamente citados -factura, Excel y política-, la Administración estaba en condiciones de hacer un estudio de precios de transferencia. Concluye, de no haber podido hacer el estudio por omisión de la contribuyente de presentar la documentación idónea, la carga de la prueba sería de Clorox y con ello correspondería confirmar lo actuado por la Administración Tributaria, esto amén de las inconsistencias que la poca documentación aportada al proceso de fiscalización ofrecía. En el **segundo** de los motivos (primero del recurso) acusa violación directa de ley por indebida interpretación del artículo 140 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 19 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria. Violación directa a la ley por inaplicación de la Directriz 20-03 y con ello violación directa al numeral 16 de la Ley General de la Administración Pública. Expone, el Tribunal sustenta su posición, partiendo de un supuesto, que la contribuyente había sido muy “colaboradora”, en tanto le había suministrado la política del grupo, los registros contables y los comprobantes de las transacciones, y considera que fue negligente la Administración, de no haber efectuado su propio estudio de precios de transferencia con esos insumos, es decir, afirma con esta frase que esa información resultaba suficiente para que la Administración Tributaria hiciera un estudio. Sostiene que, nada más alejado de la realidad y de lo que implica el tema de precios de transferencia. Tal afirmación, dice, desconoce por completo la normativa de precios de transferencia y lo que un estudio como tal implica, en tanto para poder realizar el análisis que pretende el Tribunal en sentencia, no basta con que se aporte una política de precios de transferencia, una factura y unas hojas de Excel, tal y como afirma el Tribunal, afirmación que se aleja además de lo establecido en la directriz 20-03. Consideró importante acotar como marco general, que para determinar si un ajuste de precios de transferencia es conforme a las reglas de la OCDE, que de manera más genérica se siguieron en la Directriz de cita, se requiere de un estudio de comparables, tal y como indica el artículo 5 del Decreto N°37898-H, que, si bien entró en vigor con posterioridad, detalla los requerimientos para efectuar un estudio como el que Tribunal señala. Aduce, el Tribunal Contencioso entonces, presume, supone y asume, sin ningún tipo de sustento técnico o jurídico, que la contribuyente fue muy colaboradora y que con esa escueta información, bastaba para que la Administración hiciera el estudio y, omite indicar en este sentido el A quo, que la contribuyente no remitió la información pertinente y necesaria para corroborar los comparables, las situaciones particulares de administración y demás de la empresa y toda la documentación necesaria para realizar el estudio que indica, se echa de menos en el expediente. Afirma, tal documentación resultaba tan relevante, que la misma parte la aportó - en fase de apelación- ante el Tribunal Fiscal Administrativo, junto con otros supuestos estudios de comprobación, pretendiendo en esa ocasión, subsanar la ausencia de documentación para determinar la pertinencia del ajuste por precios de transferencia. Dice, el Tribunal al analizar la actuación de la contribuyente, alejándose de los postulados de la directriz 20-03, realiza una indebida interpretación del artículo 140 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 19 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, que determina que la carga de la prueba, que exima al contribuyente del pago, recae sobre el en forma exclusiva y no sobre la Administración. Menciona, consta que la Administración solicitó a la contribuyente el original y copia de la nota de crédito y/o débito relacionada con la transferencia, así como la política, metodología o procedimiento que la contribuyente utilizó en el cálculo del ajuste del asiento, sin que se haya cumplido con estos últimos aspectos, mismos que ni siquiera aportó cuando impugnó el traslado de cargos o interpuso revocatoria contra la resolución determinativa, pues aunque lo menciona, se constata del expediente que el estudio de precios de transferencia, debidamente apostillado y traducido, no fue aportado sino hasta la fase de apelación. Por consiguiente, sostiene, la contribuyente obtuvo el resultado no querido por ella en el proceso de fiscalización, producto de su propio dolo, al no aportar la documentación pertinente para poder realizar mayor indagación, y al limitarse a remitir una política sin el sustento debido -el estudio de precios-, es decir, que consta al expediente, que a pesar de haberse solicitado la información, la contribuyente no aportó los elementos de prueba necesarios para efectuar el estudio que ahora dice, echar de menos, esto no porque lo afirme esta representación, sino porque es el requerimiento que establecen las directrices de la OCDE, a las que hacía remisión la directriz vigente a la fecha en que acontecieron los hechos. En este sentido, explica, llama la atención la afirmación del Tribunal, de que la contribuyente fue “colaboradora”, apreciación subjetiva que no tiene sustento alguno y la afirmación de la que parte su sentencia, de que, con la factura, la política y un Excel, se debió hacer un estudio de precios de transferencia. Indica, tal afirmación resulta también violatoria del artículo 16 de la Ley General de la Administración Pública, en tanto reza: “ *en ningún caso podrían dictarse actos contrarios a reglas unívocas de la ciencia o de la técnica o a principios elementales de justicia, lógica o conveniencia*”, esto en tanto la norma técnica, que serían en este caso, la Directriz y las directrices de la OCDE, establecen claramente los requerimientos de un estudio de precios, aspectos que nunca fueron aportados por la actora durante el proceso de fiscalización. Así, reprocha, la

inversión en la carga de la prueba por parte del Tribunal, -indebida interpretación del CNPT y del Reglamento General de Gestión-, emana directamente de una afirmación que no tiene asidero técnico o jurídico alguno -que la factura, la política y el Excel, era mucha información, más bien mucha colaboración de la contribuyente, y que con ello la AT debió hacer el estudio de precios. Es claro, dice, que tal afirmación carente de sustento violenta el artículo 16 LGAP, la Directriz 20-03 y todos los lineamientos técnicos de la OCDE que indican claramente cuáles insumos se requieren para hacer ese estudio. En ese sentido, acusa, se anula la actuación de la Administración Tributaria bajo un supuesto, no solo carente de sustento técnico y jurídico, sino de imposible cumplimiento, en tanto, sin los insumos antes citados, establecidos en la normativa aplicable, no puede realizar tal estudio, esos elementos debieron ser aportados por la contribuyente y con ello, la interpretación del Tribunal invierte la carga de la prueba, violentando los numerales citados por la Procuraduría General de la República del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y del Reglamento General de Gestión. Arguye, de haberse analizado adecuadamente el expediente y de revisado las conclusiones a las que llegó la Administración Tributaria, estableciendo la debida valoración de las cargas probatorias de ambas partes, tendría que haber llegado a la conclusión, de que era responsabilidad de la contribuyente aportar en la etapa de fiscalización el estudio de precios de transferencia, para de esa forma, que la Administración hiciera el análisis correspondiente y pudiera validar o no los comparables, el método utilizado y el cuartil en el que se encuentra la empresa, y que ante esa falta de información, se le pide un imposible a la Administración, hacer un estudio sin información alguna de los parámetros, lo que deja en indefensión al Estado. En el **tercero** (segundo del recurso) acusa violación directa a la ley, en concreto del artículo 294 de la Ley General de la Administración Pública. Considera el sustento para indicar que debió apercibirse la traducción es del todo improcedente, es un deber legal de las partes presentar la documentación a la Administración con la debida traducción, esto conforme lo establece la misma Ley General de la Administración Pública, de aplicación supletoria; con lo cual, Clorox de Costa Rica no solo debió presentar la traducción, sino también el documento y los documentos debidamente apostillados, es decir, no se puede acudir a supuestos antiformalismos, contraviniendo la norma legal que establece el deber de aportar los documentos debidamente traducidos y apostillados, con lo cual, el razonamiento del Tribunal en ese sentido es contrario a la ley. En el **cuarto** reproche (tercero del recurso) aduce violación del principio de preclusión. Violación directa a la ley por inaplicación del artículo 72 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria. Violación al debido proceso, se causa indefensión. Afirma, se produce una violación al principio de preclusión de las etapas, en tanto la fase de investigación y fiscalización había concluido con la audiencia de conclusión de actuaciones (artículo 72 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria), con lo cual, la prueba que fuera aportada con posterioridad a ello y peor aún, en fase de apelación, no podía resultar suficiente para revertir lo indicado por la Administración, que cuando dictó la resolución determinativa, no tenía en su poder un estudio de precios de transferencia, ni ningún elemento para efectuar uno. Sostiene, ¿Cómo entonces se puede abordar un recurso de apelación, en el que se revisa la actuación de la Administración, con base en un acervo probatorio que era necesario pero que la contribuyente no aportó en el momento procesal oportuno? Reprocha, se violenta así el principio de preclusión de etapas, claramente definido para efectos tributarios en el Reglamento y se deja en indefensión a la Administración con lo resuelto, pues esta no hizo un estudio de precios de transferencia porque nunca tuvo los insumos disponibles para realizarlo, siendo esta una responsabilidad exclusiva y excluyente de la contribuyente Clorox.

VIII. Por la vinculación existente entre el motivo de forma y estos cinco primeros de fondo, se resolverán de forma conjunta. No obstante, resulta indispensable traer a análisis que el Tribunal al conocer el tema de los precios de transferencia explicó, en primer lugar, que estos se refieren a una técnica contable-jurídica para cuantificar las relaciones comerciales entre compañías que conforman un mismo grupo empresarial o que al menos, se encuentran lo suficientemente vinculadas entre sí, para incidir definitivamente en el precio de sus transacciones comerciales, y transcribió la explicación que al respecto hizo en la audiencia de recepción de prueba para mejor resolver, el testigo-perito Germán Morales Martínez, luego analizó la normativa y la jurisprudencia emitidas al respecto. En un segunda acápite, analizando el caso concreto y en una síntesis de lo reclamado, dijo que la parte actora asevera que como parte de un grupo empresarial transnacional, se adoptó una política de precios de transferencia cuya aplicación conllevaba necesariamente, según el método técnico-jurídico adoptado para esos efectos, un ajuste en el costo de ventas al final del período, de manera que se pudiera reflejar adecuadamente un precio de transferencia acorde con el principio "*arm's length*"; y combate que la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes desconociera ese ajuste, teniendo al monto auto declarado como costo de ventas como parte de la renta imponible, gravándolo en consecuencia con el ISR. Resumió que el Estado contra argumenta, sosteniendo el mismo criterio de la AT, esto es, desconocer el ajuste por tratarse de una imposición de la casa matriz, ya que en su opinión el ajuste por precio de transferencia debía realizarse al momento en que se practicaron cada una de las operaciones y no al final del período. Consideró que, realizado un análisis pormenorizado de las distintas teorías del caso, sopesadas las distintas alegaciones y probanzas aportadas por las partes, lleva razón la parte actora en su reclamo, según los siguientes motivos. A) Fue en el traslado de cargos el instante en que la Administración dejó claramente asentado el rechazo del ajuste en cuestión. Estableció en ese momento la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales: "*.... Calificación jurídica: De lo anterior se extrae que Clorox, aumentó su costo de ventas al final del período fiscal 2009 (30 de junio 2009) en la suma de ₡2,055,878,202.00 (\$3.564.838,33) sin que exista una razón lógica para efectos tributarios, ya que los productos ya habían sido vendidos, antes de que se efectuara dicho aumento en el costo. Este aumento no corresponde con el costo real de los bienes vendidos en el período fiscal 2009, sino que se deriva de un ajuste a compras realizadas en el mismo período a su casa matriz, o sea que la empresa está efectuando un sobreprecio del valor reflejado en la respectiva factura, actuar que a todas luces, violenta el principio de asociación que debe existir entre los ingresos gravables y los costos y gastos deducibles de un mismo período además por Firmado digital de considerarse que no es un costo útil, necesario y pertinente para producir los ingresos gravados. Así las cosas, nótese que Clorox con su actuar aumentó el costo de ventas del período fiscal 2009, tomando como base, las compras realizadas en el período fiscal 2009 a su casa matriz, sin razones lógicas y sin respaldo documental fehaciente para efectos fiscales; ya que únicamente está respaldado dicho incremento en hojas electrónicas de Excel y por la política internacional de precios de transferencia, en este sentido, es menester indicar que si bien las normas contables pueden facilitar la llevanza de la contabilidad a nivel financiero contable, lo cierto es que la aplicación de estas, no puede afectar ni sobrepasar las regulaciones tributarias específicas; de forma que, el sujeto fiscalizado puede efectuar el aumento en el costo de ventas a la hora de presentar*

su utilidad contable, pero a efectos tributarios debe de hacerse una conciliación entre la utilidad contable y la utilidad fiscal, por lo tanto, dicho aumento en el costo de ventas sólo podría haberse aplicado al momento de realizar la compra su costo real y no con base a una directriz de su casa matriz. La falta de razonabilidad de este incremento se ve reflejado en que el costo en ningún momento se le traslada al cliente, tanto a nivel local como del exterior. En virtud de lo mencionado anteriormente, esta oficina procede a recalificar el costo de ventas del período fiscal 2009 en la suma Q2,055,878,202.00, relacionado con la valoración del inventario, pues como se dejó en evidencia, dicho monto no corresponde al costo real de los bienes vendidos en el período fiscal 2009, sino que se deriva de una directriz emitida por su casa matriz "Política internacional de precios de transferencia" la cual carece de validez para efectos tributarios. Teniendo como referencia los hechos expuestos anteriormente, se procede a rechazar el ajuste al costo de ventas en el período fiscal 2009, cuyo aumento es la base imponible es de Q2,055,878,202.00, resultando un aumento de impuesto por Q616,763,461.00 conformidad con lo dispuesto en los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que otorga a la Administración Tributaria facultades para desconocer los convenios referentes a la materia celebrada entre particulares y para atribuir a la situación y actos jurídicos una significación acorde a la realidad de los hechos, independientemente de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes y para aplicar la ley prescindiendo de ellas cuando atenten contra la realidad de los hechos grabados y afecten en consecuencia, el quantum de las obligaciones tributarias y los artículos 7, 8 inciso a) y 9) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 11 y 12 del reglamento a la citada Ley..." (Resaltado no es del original). De entrada, dijo apreciar que en ese razonamiento, la AT está obviando que la figura de los precios de transferencia corresponde a una ficción técnico-jurídica que dota a las Administraciones Tributarias de un parámetro objetivo para verificar la razonabilidad y proporcionalidad de las transacciones comerciales practicadas entre empresas vinculadas, permitiéndoles tratarlas como si se tratara -idealmente- de terceros independientes, esto con el fin de fijarles un valor que sea susceptible de ser objeto de tributación. Explicó que, como técnica jurídico-contable que son, admiten diversas metodologías ampliamente aceptadas, siendo las impulsadas por la OCDE las que, en efecto, han sido avaladas incluso por la Sala Constitucional, esta Sala y ese Tribunal. En segundo lugar, estimó, en el fondo, sólo existe un motivo que sustentó el rechazo de la inclusión del margen de precios de transferencia como parte del costo de ventas: el criterio de la Dirección de Grandes Contribuyentes de que el asiento contable que lo originó, obedeció a una directriz o política impuesta por la casa matriz, destinada a erosionar la base imponible, de allí que afirma reiteradamente que se trató de un ajuste "...sin razones lógicas y sin respaldo documental fehaciente para efectos fiscales...". Estimó, en el traslado de cargos, la AT no dice, ni fija el motivo para sustentar esa afirmación, ya fuera mediante pruebas idóneas, estudios practicados por la propia Administración, aplicación de las metodologías de OCDE o bien normas técnicas o jurídicas que la hubieran sustentado, excepción hecha únicamente con la cita del principio de realidad económica, pero sin direccionar su análisis a revisar o combatir el método de transferencia precios propuesto por la contribuyente. En este punto, consideró necesario recordar lo dispuesto por las sentencias constitucionales sobre el tema en particular, teniendo en mente que lo que allí se indicó fue en relación a la directriz que, para el momento en que se emitió ese acto inicial, estaba vigente y que debió ser aplicada por la AT: "...La directriz en cuestión parte de que si éstas operaciones tienen algún tipo de manipulación artificial, y ésta va en detrimento del fisco, permite la aplicación de los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios para establecer que determinadas transacciones responden a un valor de mercado como si se hubiera establecido entre personas o entidades independientes que concurren en libre competencia. [...] La Directriz impugnada, no establece ni impone un único método de análisis de precios de transferencia, de manera que, ante la ausencia de ley, la autonomía del derecho tributario permite para determinar el impuesto a pagar recurrir a lo dispuesto por los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sin perjuicio de que se pueda admitir -otras técnicas- mejores. Lo importante es que la Directriz Interpretativa impugnada no pretende eliminar otros múltiples escenarios que provengan de diferentes formas de organización de empresas, sino que se dirige a los precios de transferencia entre empresas vinculadas...". La Directriz sobre el "Tratamiento fiscal de los precios de transferencia, según el valor normal del mercado", disponía que: - "... CONCLUSIÓN: La Administración Tributaria podrá valorar, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, cuando la valoración convenida hubiera determinado un impuesto inferior al que resulte de la aplicación del valor normal de mercado. Caso en el cual, se debe proceder a practicar los ajustes pertinentes. La empresa o parte relacionada podrá efectuar el ajuste correspondiente, una vez que la Administración Tributaria determine un nuevo precio a la entidad intervenida..." Señaló, si se atiende al motivo de la Directriz, se indica allí que la idea es "reconocer la realidad económica de la operación", lo que supone examinar las transacciones de las sociedades vinculadas para determinar si en efecto "el precio pactado puede ser distinto del real" para lo cual se debe efectuar "la valoración de las transacciones entre partes vinculadas, al valor de mercado entre partes independientes", hipótesis en la que "el valor económico y el precio son en general coincidentes. En particulares condiciones, sin embargo, esa coincidencia se rompe, como puede suceder cuando las partes no son independientes, sino que son vinculadas, provocando que el valor económico real y el precio pactado abandonen su relación de identidad." Estimó que la consecuencia necesaria de la aplicación de ese criterio por parte de los agentes de la Administración Tributaria es que, ante un caso de empresas vinculadas de carácter transnacional, amerita un despliegue de una serie de acciones mínimas tendientes a corroborar si la técnica empleada o los datos usados por la contribuyente, efectivamente, se ajustan a las reglas que los caracterizan o bien, a la realidad que dicen reflejar, esto acorde con el artículo 103 CNPT que fija la facultad de la AT "...para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales...", amén de que el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, Decreto Ejecutivo N° 29264-H, vigente a la data en la que se efectuó la fiscalización a CDCA disponía con claridad y precisión: "... Artículo 18.-Hechos probados como fundamento de las decisiones de la Administración Tributaria. La determinación de los tributos, la imposición de las sanciones, y en general toda decisión de la Administración Tributaria deberá fundarse en los hechos que aparezcan probados en el respectivo expediente. La idoneidad de los medios de prueba contenidos en un expediente tributario dependerá, en primer término, de los requisitos que para la validez de determinados actos prescriban las leyes tributarias y comunes, o de las exigencias que tales disposiciones establezcan en materia probatoria. En todo caso deberá valorarse la mayor o menor conexión que el medio de prueba tenga con el hecho a demostrar, y el valor de convencimiento que pueda atribuírsele conforme a las reglas de la sana crítica y el principio de realidad económica. [...] Artículo 19.-Carga de la prueba. La carga de la prueba incumbe a la Administración Tributaria respecto de los hechos constitutivos de la obligación tributaria material, mientras que incumbe al contribuyente, responsable o declarante respecto

de los hechos impositivos, modificativos o extintivos de la obligación tributaria. En ese sentido, corresponderá a estos últimos, según el caso, demostrar los hechos que configuren sus costos, gastos, pasivos, créditos fiscales, exenciones, no sujeciones, descuentos y en general los beneficios fiscales que alega existentes en su favor...” Detalló, los hechos del caso demuestran que la empresa costarricense y aquí actora, durante la fiscalización, brindó a la Administración Tributaria la política de precios de transferencia del grupo, la información de su contabilidad y el material de trabajo con el que se llevaron a cabo los cálculos para fijar el margen de precio de transferencia, acorde con aquella política y, dijo, ninguno de estos elementos, pese a ser su carga probatoria, fueron desacreditados, y, evidenció, simplemente hubo un rechazo a su consideración, bajo el criterio de que el registro del margen de precio de transferencia debía efectuarse con cada operación, sin embargo, aunque fuera así, tampoco indicó el sustento legal ni técnico para ello, ni tuvo en consideración de que se trata de un ajuste que obedeció a razones que se salen por completo de la normalidad en la que se lleva la contabilidad de una empresa independiente, incluso de empresas nacionales, al tratarse en realidad de un conglomerado internacional. Por otra parte, analizando el acto determinativo, consideró que este se funda en tres premisas básicas a efectos de concluir con la denegatoria del ajuste y la confirmación de la cuota tributaria adicional del ISR. En primer lugar, la Dirección de Grandes Contribuyentes parte de que el ajuste es resultado de un convenio privado con un fin elusivo, porque la política de precios de transferencia no tiene validez tributaria, reiterando una vez más su afirmación de que se trató de un ajuste *“sin que se diera una razón lógica y de respaldo documental”*. Y, dice, aplica entonces los artículos 8 y 12 CNPT y desconoce el ajuste practicado en el costo de ventas. Indicó, entre los fundamentos dados por la administración tributaria para sostener esto, se encontraban los siguientes: 1) En su criterio, el ajuste no obedecía a costos reales porque a) las ventas ya se habían realizado y por tanto, el precio de transferencia tenía que haberse incluido; b) la compañía contaba con tecnología y sistemas para llevar la contabilidad de esa manera; c) se trataba de precios estimados que debían ser recalculados; y d) se introdujeron por una disposición temeraria que alteraba la realidad. 2) Según la AT, se violentaba el “principio de causalidad”, es decir, la relación entre ingresos gravables y gastos deducibles. Afirma que, si infringe el método de valuación de inventarios, porque se incluyó un costo posterior a la venta por imposición de una política de la casa matriz. En segundo lugar, explicó, en relación con el método de precios de transferencia, la AT esgrimió: 1) No era necesario entrar a valorar el método de precios de transferencia, siendo que por los artículos 8 y 12 CNPT ya se había desconocido la política utilizada para justificar el aumento del costo de ventas. 2) La contribuyente no especificó que métodos de precio de transferencia admiten ajustes a posteriori y cuál es la norma que así lo dispone. En tercer lugar, rechazó la existencia de respaldo documental fehaciente, porque en su opinión: 1) No se contaba con traducción de los documentos; 2) Ratifica que fue un ajuste impuesto por la matriz; 3) Confirma que el ajuste se hizo después de las ventas, al practicarse cierre del período fiscal; 4) Se concluye, se trataba de un acuerdo entre partes, que se desconoce con base en los artículos 8 y 12 CNPT. Al valorar estos argumentos presentes en el acto determinativo, estimó el Tribunal que el motivo del acto se encuentra viciado y debe anularse. Detalló, el primer y segundo motivos dados por la AT resultan improcedentes, toda vez que la Dirección de Grandes Contribuyentes no podía simplemente limitarse, dada su potestad de fiscalización y verificación, y carga probatoria, a rechazar la técnica utilizada por la contribuyente, sino que debía efectuar su propio estudio y análisis de la metodología empleada, y no sería sino hasta su conclusión que podría estar en posición de apuntar la carencia de un sustento fáctico, técnico, jurídico y lógico para las pretensiones de CDCA de contabilizar al margen de precios de transferencia como un costo deducible del impuesto a las utilidades. Añadió que, analizar y desvirtuar, de modo solvente y con sustento en aspectos igualmente técnicos y probanzas pertinente, la metodología empleada por la contribuyente resultaba indispensable para que la Administración Tributaria pudiera válidamente concluir que los precios fijados o pactados no eran iguales a los que serían pactados entre entidades que no estuvieran relacionadas y que, existía una sobrevaloración en perjuicio del Fisco. Solo entonces, en criterio del Tribunal, encontraría justificación el ejercicio legítimo de la potestad habilitada en el artículo 12 del CNPT. Al respecto citó la sentencia N° 383-S1-2022 de las 10:02 horas del 24 de febrero de 2022, de esta Cámara. Reiteró, la AT asumió, sin ninguna justificación técnica, que el registro contable del margen de precios de transferencia en el costo de ventas practicado al final de período fiscal, no era procedente per se, sin embargo, no realizó estudio alguno para fundamentar su criterio, no corroboró el método empleado, ni tampoco logra explicar por qué, pese a la colaboración obtenida de la fiscalizada, ya que contaba con la política del grupo, los registros contables, las hojas de cálculo y comprobantes de las transacciones, no procedió con su análisis y se centró en asumir como cierto, sin ningún tipo de justificación técnica ni probatoria, que todo se trató de una orquestación de un cometido elusivo, que tendía a disminuir la base imponible. Señaló, se entiende de los autos que se trata de una contabilidad particular, en virtud del sector económico y la organización empresarial con la que se llevaba adelante la actividad económica, de modo que la AT, conforme la Directriz 20-03, debía recurrir a un estudio fundado y serio a fin de acreditar la *“manipulación artificial”* de los registros contables y la consecuente afectación al fisco, para lo cual debía establecer si la transacción asentada en el asiento contable CP00122231 correspondía o no *“a un valor de mercado como si se hubiera establecido entre personas o entidades independientes que concurren en libre competencia”*. En cuanto al tercer punto, esto es, el rechazo del “respaldo documental fehaciente”, estimó que resulta improcedente, primero, por los mismo motivos antes expuestos y segundo, porque en relación con la ausencia de traducción, consideró como contrario a Derecho, por infracción a los principios de antiformalismo, buena fe, seguridad jurídica y confianza legítima que a la contribuyente no se le hubiera apercibido en su momento tal traducción de documentos, tratándose de un defecto subsanable y prevenible por la AT (artículos 287 LGAP y 61.e del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria), y que posteriormente, se le desconociera la prueba, con base justamente en esa consideración, cuando durante la fiscalización, la comunicación entre contribuyente y auditor fiscal se basaba principalmente en documentos en inglés, sin que hubiera ningún signo externo de que los mismos no podían ser tomados en cuenta por parte de la AT, por el contrario, era parte de la cotidianidad de las comunicaciones entre las partes. En cuanto a la resolución del recurso de revocatoria N° AU10R-052, indicó que esta reitera los mismos aspectos que sustentaron tanto el traslado de cargos como la resolución determinativa, por lo tanto, arrastra igualmente los mismos vicios apuntados anteriormente, con la salvedad de que, en este acto, la Administración, en atención a los agravios esbozados en la impugnación desarrolla sus consideraciones sobre el método e información utilizada por la contribuyente. Sin embargo, dijo, nuevamente omitió efectuar sus propias operaciones para determinar, con la contundencia y sustento exigidos en estos casos, que los precios de transferencia utilizados por CDCA no se correspondieran con el principio de libre competencia o *“arm's length”*, porque es sólo bajo ese supuesto

que estriba la posibilidad de desconocer -ahora sí al amparo del principio de realidad económica- las transacciones entre empresas vinculadas y, por tanto, someter esos recursos al ISR. En lo que respecta al acto definitivo, consideró que el Tribunal Fiscal Administrativo lo que hace -en lo que respecta a este ajuste- es reiterar el criterio de la Dirección de Grandes Contribuyentes, por lo que quedó supeditado a lo resuelto anteriormente.

IX. La motivación de un fallo, ha dicho esta Sala, consiste en plasmar o poner en manifiesto los fundamentos fácticos y jurídicos por los que se adopta la decisión. Por ello, forma parte integrante del debido proceso y del derecho de defensa, pues sólo conociendo los motivos por los que se arriba a esa determinación, es que se coloca al afectado en posibilidad de combatirla. Con esto, se les concede a las partes la posibilidad de tener claros los argumentos que sirvieron para acoger o descartar las pretensiones, defensas, o agravios formulados, según sea el caso. Esta Cámara ha advertido que la ausencia de motivación se manifiesta en dos supuestos: 1. Cuando la fundamentación es inexistente, es decir, cuando el juzgador o juzgadora omite consignar los cimientos de su decisión. 2. Casos donde el despliegue argumentativo del órgano decisor resulta confuso o exhibe contradicciones, que se erigen como obstáculo para determinar de forma diáfana los motivos que le sirven de base. Al respecto, se pueden consultar, entre otros, el voto 1874 - 2024 [Poder Judicial \(poder-judicial.go.cr\)](http://poder-judicial.go.cr).

X. En el caso en análisis, de la lectura de la sentencia se evidencia que el Tribunal fundamentó la nulidad de los actos administrativos, señalando que la decisión de la ATGCN de desconocer a la contribuyente el ajuste al costo de ventas por concepto de margen de precios de transferencia en su declaración del ISR del período 2009, por estar viciada en el elemento motivo, específicamente por ausencia de este. Al respecto dijo, en resumen, que el rechazo se sustentó en que, a criterio de la Dirección de Grandes Contribuyentes, el asiento contable que lo originó obedeció a una directriz o política impuesta por la casa matriz, sin que la AT evidenciara el motivo para sustentar esa afirmación con pruebas idóneas, estudios practicados por la propia Administración, aplicación de las metodologías de OCDE o bien, normas técnicas o jurídicas que la hubieran sustentado. Además, tuvo por demostrado que durante la fiscalización, la empresa brindó a la Administración Tributaria la política de precios de transferencia del grupo, la información de su contabilidad y el material de trabajo con el que se llevaron a cabo los cálculos para fijar el margen de precio de transferencia, acorde con aquella política y dijo, ninguno de estos elementos, pese a ser su carga probatoria, fueron desacreditados, y, evidenció, simplemente hubo un rechazo a su consideración, bajo el criterio de que el registro del margen de precio de transferencia debía efectuarse con cada operación, sin embargo, aunque fuera así, tampoco indicó el sustento legal ni técnico para ello, ni tuvo en consideración de que se trata de un ajuste que obedeció a razones que se salen por completo de la normalidad en la que se lleva la contabilidad de una empresa independiente, incluso de empresas nacionales, al tratarse en realidad de un conglomerado internacional. Como tercer elemento explicó, en el acto determinativo, la Dirección de Grandes Contribuyentes no podía simplemente limitarse, dada su potestad de fiscalización y verificación, y carga probatoria, a rechazar la técnica utilizada por la contribuyente, sino que debía efectuar su propio estudio y análisis de la metodología empleada, y no sería sino hasta su conclusión que podría estar en posición de apuntar la carencia de un sustento fáctico, técnico, jurídico y lógico para las pretensiones de CDCA de contabilizar al margen de precios de transferencia como un costo deducible del impuesto a las utilidades. Añadió, analizar y desvirtuar, de modo solvente y con sustento en aspectos igualmente técnicos y probanzas pertinentes, la metodología empleada por la contribuyente resultaba indispensable para que la Administración Tributaria pudiera válidamente concluir que los precios fijados o pactados no eran iguales a los que serían pactados entre entidades que no estuvieran relacionadas y que existía una sobrevaloración en perjuicio del Fisco. Solo entonces, en criterio del Tribunal, encontraría justificación el ejercicio legítimo de la potestad habilitada en el artículo 12 del CNPT. Estableció que la AT asumió, sin ninguna justificación técnica, que el registro contable del margen de precios de transferencia en el costo de ventas practicado al final de período fiscal, no era procedente *per se*, sin embargo, no realizó estudio alguno para fundamentar su criterio, no corroboró el método empleado, ni tampoco logra explicar por qué, pese a la colaboración obtenida de la fiscalizada, ya que contaba con la política del grupo, los registros contables, las hojas de cálculo y comprobantes de las transacciones, no procedió con su análisis y se centró en asumir como cierto, sin ningún tipo de justificación técnica ni probatoria, que todo se trató de una orquestación de un cometido elusivo, que tendía a disminuir la base imponible. Señaló, la AT, conforme la Directriz 20-03, debía recurrir a un estudio fundado y serio a fin de acreditar la “*manipulación artificial*” de los registros contables y la consecuente afectación al fisco, para lo cual debía establecer si la transacción asentada en el asiento contable CP00122231 correspondía o no “*a un valor de mercado como si se hubiera establecido entre personas o entidades independientes que concurren en libre competencia*”. También explicó, considerar como contrario a derecho, por infracción a los principios de antiformalismo, buena fe, seguridad jurídica y confianza legítima que a la contribuyente no se le hubiera apercibido en su momento tal traducción de documentos, tratándose de un defecto subsanable y prevenible por la AT (artículos 287 LGAP y 61.e del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria), y que posteriormente, se le desconociera la prueba, con base justamente en esa consideración, cuando durante la fiscalización, la comunicación entre contribuyente y auditor fiscal se basaba principalmente en documentos en inglés, sin que hubiera ningún signo externo de que los mismos no podían ser tomados en cuenta por parte de la AT, por el contrario, era parte de la cotidianidad de las comunicaciones entre las partes. De lo anterior se deriva que, contrario a lo alegado por el casacionista, el Tribunal sí señaló las razones por las que era procedente la nulidad de las actuaciones, sin que en ellas se pueda verificar omisión alguna o contradicción que pueda sustentar el motivo aducido. Por lo anterior, al no observarse la carencia apuntada, procede el rechazo del agravio de forma.

XI. En cuanto al fondo de lo resuelto y atacado en los motivos de esa naturaleza tampoco lleva razón la Procuraduría. Sobre el alegato de preterición de prueba, referida a los testimonios de los peritos, debe señalarse que, si bien en la sentencia sí se hace referencia al menos a uno de ellos, para determinar el concepto de precios de transferencia, lo cierto es que, en todo caso, resulta irrelevante si estos fueron incorporados o no al análisis del Tribunal, pues con ninguno de esos testimonios se logra desvirtuar el eje central de la sentencia que es, como se dijo supra, **la carencia, en la resolución de la AT**, de la sustentación de sus afirmaciones. Es decir, el Tribunal, como punto neural de lo resuelto consideró que en la emisión del acto administrativo no se plasmaron las razones, pruebas y motivos que sustentaba lo dispuesto y, en ese sentido, si bien la recurrente hace un esfuerzo por demostrar que sí había motivo, lo cierto es que no desvirtúa, que en la resolución esas consideraciones que ahora señala, estuvieran plasmadas, explicadas y probadas, como para tener por indemostrada la afirmación del Tribunal de que se omitió la

sustentación debida. La misma situación se da con los agravios de violación normativa, pues en ellos lo que afirma quien recurre, es que no basta con que se aporte una política de precios de transferencia, una factura y unas hojas de Excel, para emitir el estudio que se extraña por parte del Tribunal, además alega, que existen normas que establecen los insumos se requieren para hacer ese estudio, e incorpora alegatos sobre preclusión, en el tanto la fase de investigación y fiscalización había concluido con la audiencia de conclusión de actuaciones por lo que la prueba que fuera aportada con posterioridad a ello, en fase de apelación, no podía resultar suficiente para revertir lo indicado por la Administración. Todas estas consideraciones resultan razonables, y eventualmente en los términos correctos y con la debida explicación podría sustentar y motivar el rechazo dado en sede administrativa; sin embargo, lo cierto es que lleva razón el Tribunal cuando considera y evidencia que, en la emisión del acto administrativo principal y en los siguientes que le confirmaron, no se plasmaron ni esas ni ningunas otras razones concretas y comprobadas, que evidenciaran lo que ahora se alega. Y es que, a criterio de esta Sala, en efecto, como parte de la motivación de aquellos actos, la administración debió explicar, exponer el sustento fáctico-jurídico y probar que se daban deficiencias documentales, irregularidades en la aplicación de las políticas de precios de transferencia, preclusiones procesales, o cualquiera de las violaciones normativas; pero, tal y como dice el Tribunal, no lo hizo, por lo que lleva razón en cuanto a que por el tipo de patología se da una nulidad absoluta. En ese sentido, se reitera, si bien ahora en casación se exponen razonamientos concretos sobre aquellos incumplimientos, en ningún momento se demuestra que en los actos administrativos impugnados en este proceso consten esas razones con las debidas probanzas incorporadas en las resoluciones, por lo que ninguno de los reproches logra quebrar el fallo en su eje central. Por último, y en adición al tema de la traducción, si bien lleva razón la Procuradora en cuanto al deber que tiene la empresa de presentar la documentación en las condiciones debidas para que sea valorada por la AT, lo cierto es que dada la particularidad del análisis que se estaba haciendo, concuerda esta Cámara con el Tribunal, con que en el marco del procedimiento administrativo lo pertinente era prevenirse la presentación, de conformidad con el numeral 287 LGAP y el 61.e del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria. Por lo anterior, al no observarse los yerros apuntados, procede el rechazo de los agravios.

XII. En el **sexto** reproche acusa indebida imposición del pago de las costas. Dice, el Tribunal consideró que la condena en costas correspondía imponerla al Estado, en tanto perdidoso, sin embargo, de los dos alegatos esbozados por la parte respecto de los ajustes, uno fue declarado sin lugar, con lo cual, se trata de un vencimiento recíproco y en ese sentido, no se debió imponer condena en costas al Estado.

XIII. En cuanto a las costas, el Tribunal dispuso que conformidad con los artículos 193 del Código Procesal Contencioso Administrativo y 73 del Código Procesal Civil (Ley N° 9342) la condena al pago de las costas se constituye una obligación a cargo de la parte perdidosa - por el sólo hecho de serlo-, en beneficio de la vencedora, a fin de que ésta le reintegre las diversas categorías de gastos allí enlistados. Dijo, ambos numerales prevén diversas causales de dispensa de esta condenatoria, por lo que, consideró en ausencia de alegatos o pruebas que permitan en el caso concreto, ponderar y tener por acreditado alguno de estos motivos, no es posible entonces excepcionar total o parcialmente a la parte vencida de la aplicación de dicha máxima, por lo que conforme a las normas de cita, lo debido es imponer la condena al Estado, ya que ha sido vencida en lo que atañe a la sustancialidad de las pretensiones esgrimidas por la parte actora, de allí que, dijo, no se pueda hablar de un vencimiento recíproco.

XIV. El canon 193 del CPCA en lo que a los efectos económicos del proceso se refiere, estipula: *"En las sentencias y los autos con carácter de sentencia, se condenará al vencido al pago de las costas personales y procesales, pronunciamiento que deberá hacerse de oficio. No obstante, la parte vencida podrá ser exonerada del pago de las costas, cuando: a) La sentencia se dicte en virtud de pruebas cuya existencia verosíblemente no haya conocido la contraria y, por causa de ello, se haya ajustado la oposición de la parte. b) Por la naturaleza de las cuestiones debatidas haya existido, a juicio del Tribunal, motivo bastante para litigar"*. De ahí, en principio, las costas son de obligada imposición a la parte vencida. Sin embargo, existen presupuestos para su exoneración que resultan facultativos, de manera que para aplicarlos debe analizar la conducta del vencido, con el propósito de establecer si se enmarca en alguna de las hipótesis dispuestas en el precepto reproducido. Por su parte, el canon 222 del derogado CPC y en la actualidad, el 73.2 establecen, entre otros, se podrá eximir al perdidoso del pago de las costas cuando haya vencimiento recíproco, cuando el fallo admita defensas de importancia, o cuando hubiere tenido motivo bastante para litigar. La representación estatal, en esencia alega, hubo vencimiento recíproco en el tanto la condena fue parcial. Del análisis de las pretensiones planteadas en la demanda se evidencia que lleva razón el Tribunal en cuanto considera que la esencia y en su mayoría estas fueron acogidas, sin que lo denegado tenga en magnitud y cantidad, la fuerza suficiente para considerarse que hubo un vencimiento recíproco que permita quebrar la regla procesal y otorgar la exoneración. Entonces, el agravio no resulta de recibo y procede su rechazo.

XV. En virtud de lo expuesto, se deberán declarar sin lugar los recursos de casación interpuestos por ambas partes.

POR TANTO

Se deniega la audiencia oral. Se declaran sin lugar los recursos presentados por las partes. KAM

□□□□□□□□□□□□□□

UCLJFRWTN0861

LUIS GUILLERMO RIVAS LOAICIGA -
MAGISTRADO/A

□□□□□□□□□□□□□□

1UQFWSBJYR061

LINDSAY MANUELA RODRIGUEZ CUBERO
- MAGISTRADO/A

□□□□□□□□□□□□□□

SSTEJN7TKNE61

CARLOS GUILLERMO ZAMORA CAMPOS
- MAGISTRADO/A

□□□□□□□□□□□□□□□□

43F4CDXO0OX861

DAMARIS MARIA VARGAS VASQUEZ -
MAGISTRADO/A

□□□□□□□□□□□□□□□□

JUPGPKDV80K61

JORGE LEIVA POVEDA - MAGISTRADO/A

Es copia fiel del original - Tomado del Nexus PJ el: 25-01-2026 09:56:13.